



**Universidade de Aveiro**  
Ano 2015

Instituto Superior de Contabilidade e Administração  
de Aveiro

**Alexandra Oliveira**  
**Pinho e Silva**

**A TRIBUTAÇÃO DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS**  
**– O CASO PORTUGUÊS**





**Universidade de Aveiro**  
**Ano 2015**

Instituto Superior de Contabilidade e Administração  
de Aveiro

**Alexandra Oliveira**  
**Pinho e Silva**

## **A TRIBUTAÇÃO DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS – O CASO PORTUGUÊS**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Prof. Dr. Armando Jorge de Almeida Tavares, Professor Assistente Convidado do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro



Dedico este trabalho aos meus filhos, Sérgio e João, ao meu marido e aos meus pais.



## **O júri**

Presidente:

**Professor Doutor João Francisco Carvalho de Sousa**

Professor Adjunto, Universidade de Aveiro

Vogais:

**Professor Doutor Paulo Alexandre Pimenta Alves**

Professor Auxiliar, Universidade Católica Portuguesa

**Mestre Armando Jorge de Almeida Tavares**

Assistente Convidado, Universidade de Aveiro





**Agradecimentos**

Este trabalho não teria sido possível sem o contributo, o apoio e o incentivo de um conjunto de pessoas a quem gostaria de agradecer.

Ao meu orientador, Dr. Armando Tavares, pela disponibilidade e contributos, sempre oportunos e relevantes.

Aos meus amigos, que sempre me incentivaram, em especial à Noémia pela leitura crítica e opinião sincera.

À minha família, pelo apoio incondicional e carinho, tão importantes na concretização deste desafio.

A todos, muito obrigada.



**Palavras-chave**

Residente não habitual; dupla tributação internacional; princípio da não discriminação; concorrência fiscal internacional; Auxílios de Estado e Código de Conduta.

**Resumo**

No ano de 2009, foi introduzido no ordenamento jurídico português um regime de tributação privilegiado com vista a atrair estrangeiros de elevado valor acrescentado, promovendo o investimento e aumentando a qualificação da mão-de-obra.

Apesar de não se tratar de uma experiência pioneira no domínio da tributação, assume-se verdadeiramente competitivo face aos restantes regimes em vigor na União Europeia, nomeadamente quanto ao âmbito e critérios de aplicação, bem como quanto à sua duração.

A inevitável interação deste regime com as Convenções para evitar a Dupla Tributação e com o princípio da não discriminação, conduz-nos numa análise transversal que permita efetuar uma avaliação global e sistematizada dos benefícios que lhe estão subjacentes.

Verifica-se que os eventuais constrangimentos com as Convenções para evitar a Dupla Tributação apesar de reais e de difícil eliminação resultam, por vezes, em situações bastante favoráveis para os seus beneficiários, como acontece com a dupla isenção concedida às pensões de fonte estrangeira.

Complementarmente, consideramos que o facto de configurar um verdadeiro benefício fiscal, promovendo uma derrogação do regime regra da tributação em IRS, não compromete o princípio constitucional da não discriminação.



**Keywords**

Non-habitual resident; international double taxation; non-discrimination principles; international tax competition; State-aid and Code of Conduct.

**Abstract**

In 2009, a privileged tax system to attract high value-added foreigners and thus promote investment and raise the skill levels in the workforce was incorporated into the Portuguese legal system.

In spite of not being a pioneering experience in the field of taxation, it has revealed to be truly competitive when compared to the other applicable systems in the European Union, namely in terms of scope, criteria and duration of application.

The inevitable interaction between this system and the Conventions to avoid Double Taxation and the principle of non-discrimination has led to a cross-cutting analysis and enabled a global and systematic assessment of the underlying benefits.

Possible constraints as to the Conventions to avoid Double Taxation, although real and of difficult elimination, sometimes result in extremely auspicious situations for the beneficiaries, as it is the case of double exemption for foreign-sourced pensions.

In addition to this, we consider that the fact of shaping a clear tax benefit and thus promoting derogation from the general rule of VAT taxation does not jeopardise the constitutional principle of non-discrimination.



---

**ÍNDICE**

RESUMO .....	i
ABSTRACT .....	iii
ÍNDICE.....	v
LISTA DE QUADROS .....	ix
LISTA DE ABREVIATURAS.....	xi
INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO 1 – CARACTERIZAÇÃO DO REGIME FISCAL DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS.....	5
1.1. Normativo regulador do regime fiscal dos Residentes não Habituais .....	5
1.2. Objetivos subjacentes à criação do novo regime .....	6
1.3. Critérios gerais da residência fiscal.....	8
1.4. Pressupostos para a aplicação do novo regime .....	12
1.4.1. De natureza subjetiva.....	12
1.4.2. De natureza objetiva .....	13
1.4.3. De natureza procedimental .....	18
1.5. Eficácia do regime dos Residentes não Habituais.....	19
1.5.1. Âmbito territorial.....	19
1.5.2. Âmbito temporal.....	19
1.6. Natureza jurídica do regime dos Residentes não Habituais .....	21
1.7. Importância das alterações legislativas introduzidas no regime dos Residentes não Habituais .....	24
1.7.1. Lei n.º 64-B/2011, de 20 de dezembro .....	24
1.7.2. Lei n.º 20/2012, de 14 de maio .....	25
1.7.3. Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro .....	26
1.8. Propostas de alteração do regime .....	27

---

1.9. A Autorização de Residência para Atividade de Investimento em Portugal (ARI) – Vistos Dourados .....	29
1.10. Notas finais .....	31
<b>CAPÍTULO 2 – COMPARAÇÃO INTERNACIONAL DO REGIME .....</b>	<b>33</b>
2.1. Áustria .....	34
2.2. Bélgica.....	34
2.3. Chipre .....	35
2.4. Dinamarca .....	36
2.5. Espanha .....	37
2.6. Finlândia.....	39
2.7. França .....	39
2.8. Holanda .....	41
2.9. Irlanda.....	43
2.10. Itália .....	43
2.11. Luxemburgo .....	44
2.12. Malta.....	46
2.13. Reino Unido.....	47
2.14. Suécia .....	48
2.15. Resumo dos regimes em vigor na UE .....	49
2.16. Reflexões acerca dos vários regimes em vigor na UE.....	57
<b>CAPÍTULO 3 – AS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL .....</b>	<b>61</b>
3.1. A dupla tributação jurídica e a dupla tributação económica .....	62
3.2. Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE ...	64
3.3. As convenções celebradas por Portugal .....	67
3.4. Conceito de residência no MC OCDE .....	69



---

3.5. A interação dos acordos de dupla tributação celebrados por Portugal e o estatuto do Residente não Habitual.....	71
3.6. Notas conclusivas.....	73
CAPÍTULO 4 – PRINCIPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO .....	75
4.1. No âmbito nacional .....	75
4.1.1. Discriminação.....	75
4.1.2. O regime fiscal dos Residentes não Habituais e o princípio da não discriminação.....	77
4.2. No âmbito da União Europeia.....	80
4.3. Conclusões sobre o princípio da não discriminação .....	82
CAPÍTULO 5 – CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL, OS AUXÍLIOS DE ESTADO E O CÓDIGO DE CONDUTA.....	85
5.1. Conceito de concorrência fiscal .....	85
5.1.1. A concorrência fiscal prejudicial.....	87
5.2. O regime fiscal dos Residentes não Habituais e a concorrência fiscal .....	88
5.3. A regulação da concorrência fiscal prejudicial .....	89
5.4. Os Auxílios de Estado e o Código de Conduta .....	90
5.4.1. Auxílios de Estado.....	91
5.4.2. Código de Conduta .....	95
5.5. Considerações finais.....	98
CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES DO ESTUDO E POSSÍVEIS INVESTIGAÇÕES FUTURAS.....	101
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	105



## **LISTA DE QUADROS**

**QUADRO 1** – Síntese do enquadramento aplicável aos rendimentos auferidos pelos Residentes não Habituais (ano de 2015)

**QUADRO 2** – Síntese dos regimes em vigor na UE



## LISTA DE ABREVIATURAS

AICEP – Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal

ARI – Autorização de Residência para Atividades de Investimento

AT – Administração Tributária

ATI – Acordo sobre troca de informações em matéria fiscal

CDT – Convenção para evitar a Dupla Tributação

CEE – Comunidade Económica Europeia

CFI – Código Fiscal do Investimento

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-lei

DSIRS – Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

DSRI – Direção de Serviços das Relações Internacionais

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

ECOFIN – Conselho de Ministros da Economia e Finanças

EEA - Área Económica Europeia

EEE – Espaço Económico Europeu

EM – Estado Membro

EUCOTAX – *European Universities Cooperating on Taxes*

G7 – Grupo formado pelos Ministros das Finanças do Canadá, França, Alemanha, Itália, Japão, Reino Unido e Estados Unidos da América

HNWI – *Hight Net Worth Individuals*

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

MC OCDE – Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE

MF – Ministério das Finanças

MFAP – Ministério das Finanças e da Administração Pública

OCDE – Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico

ONU – Organização das Nações Unidas

PwC – *PricewaterhouseCoopers*

RITI – Regime do Imposto sobre o Valor Acrescentado nas Transações Intracomunitárias

RNH – Residente não Habitual ou Residentes não Habituais

TCE – Tribunal das Comunidades Europeias

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TUE – Tratado da União Europeia

UE – União Europeia

## INTRODUÇÃO

Os Estados, influenciados pelo fenómeno da globalização, têm sentido cada vez mais necessidade de implementarem medidas que permitam aumentar a sua competitividade a nível internacional (Barbeito & Carrero, 2010).

Ciente desta nova realidade o legislador português introduziu no ordenamento jurídico um regime fiscal privilegiado, o regime dos Residentes não Habituais (RNH), assente na atração de estrangeiros de elevado valor acrescentado, promovendo o investimento e aumentando a qualificação da mão-de-obra. Deste modo, porque esta medida se revela como um objetivo importante e ambicioso, que poderá contribuir de forma significativa para o incremento da competitividade do nosso país, estamos perante um tema de grande relevância e atualidade que por ainda ser muito recente, não teve até ao momento e a nosso ver, o tratamento merecido e adequado.

É justamente sobre este novo regime fiscal, criado através do Decreto-Lei (DL) n.º 249/2009, de 23 de setembro, que se irá debruçar este trabalho de investigação, procurando analisá-lo de forma crítica e tanto quanto possível inovadora. Este será o nosso objetivo central.

Assim, por um lado, pretende-se compreender não só os motivos que estiveram na sua génese mas também as suas características e a sua evolução em termos legislativos, por outro, procura-se saber se ainda há espaço para ser melhorado.

Pretende-se ainda compará-lo com os restantes regimes em vigor na União Europeia (UE) e identificar eventuais conflitos que possa apresentar em relação às Convenções para evitar a Dupla Tributação (CDT) celebradas por Portugal.

Finalmente, procura-se igualmente saber como se apresentam face ao princípio da não discriminação e como competem entre si à luz dos diversos regulamentos europeus, como sejam, o Regulamento dos Auxílios do Estado e o Código de Conduta.

Para tal, o trabalho foi estruturado em 5 capítulos independentes, mas interligados entre si, delimitados pela introdução e pela conclusão. A metodologia adotada para cada um dos capítulos consiste, não só num exame da legislação incidente sobre a matéria, mas também numa revisão e síntese bibliográfica realizada com recurso essencialmente a relatórios,

artigos, manuais, livros e revistas especializadas, de autores nacionais e estrangeiros, bem como a materiais disponíveis na *internet*.

Com efeito, após uma breve introdução onde se expõem as motivações e os objetivos do estudo e se descreve a metodologia a utilizar, segue-se o **Capítulo 1** onde são apresentados os objetivos subjacentes à criação deste novo regime fiscal, os pressupostos para a sua aplicação, o seu conteúdo, a sua natureza jurídica e a sua evolução. Pela importância que revela serão ainda apresentados os critérios gerais da residência fiscal.

Tentaremos compreender se as alterações já introduzidas ao regime se mostram suficientes ou, pelo contrário, ainda há espaço para mais.

De forma sumária, e porque se mostra como mais um fator de incentivo fiscal, será ainda apresentado o regime dos Vistos Dourados, previsto na Lei n.º 23/2007, de 4 de julho e alterado nos termos da Lei n.º 29/2012, de 9 de agosto, dirigido a todos os cidadãos nacionais de países terceiros, que oferece uma “autorização de residência” no nosso país e acesso ao regime dos RNH, desde que cumpridos certos requisitos.

No **Capítulo 2** efetuaremos uma breve análise dos regimes em vigor na UE, tendo como objetivo apresentar as principais diferenças entre eles e dessa forma avaliar em que medida o regime português é ou não competitivo face aos restantes.

No **Capítulo 3** começaremos por apresentar a diferença entre dupla tributação económica e dupla tributação jurídica. De seguida, analisaremos o Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico (MC OCDE), nomeadamente quanto à sua estrutura e conteúdo. Concluiremos o capítulo com a apresentação do conceito de residência no âmbito daquela convenção e a análise da interação dos acordos de dupla tributação celebrados por Portugal e o estatuto de RNH.

No **Capítulo 4** analisaremos o regime dos RNH à luz do princípio da não discriminação, não só no âmbito nacional, mas também no âmbito da UE. Simultaneamente, sempre que se mostre possível, faremos à luz do mesmo princípio a análise dos regimes congéneres em vigor na UE.

No **Capítulo 5** e no âmbito da contextualização do conceito de concorrência fiscal internacional, pretendemos avaliar em que medida as distorções provocadas por aquele fenómeno podem gerar aspetos negativos, degenerando em concorrência fiscal prejudicial.



De seguida iremos avaliar se os regimes especiais que vigoram na UE e em particular o português, configuram efetivamente uma forma de concorrência fiscal e nesse sentido se podem ser considerados como prejudiciais. Para tal, iremos socorrer-nos não só do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE) mas também do Código de Conduta, dois instrumentos à disposição da UE que permitem determinar se uma medida constitui ou não uma forma de concorrência fiscal prejudicial.

Finalizaremos com a apresentação das conclusões, onde serão sintetizadas as principais contribuições obtidas com a realização deste trabalho. Serão ainda identificadas as principais limitações que foram sentidas no decurso da execução do mesmo e apresentar-se-ão sugestões para futuras investigações.

Porém, antes de iniciarmos a apresentação impõe-se salvaguardar que na elaboração do presente trabalho foi considerada a legislação em vigor até setembro de 2015, pelo que as posições aqui expressas são as que se consideram mais adequadas nas atuais circunstâncias.



## **CAPÍTULO 1 – CARACTERIZAÇÃO DO REGIME FISCAL DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS**

Foi num contexto de reforma governativa da política fiscal portuguesa, no âmbito das relações económicas internacionais e num ambiente macro económico desfavorável, caracterizado pelo reduzido crescimento da atividade produtiva, pelo agravamento do *deficit* das contas públicas, pelo aumento da taxa de desemprego e pela queda do investimento empresarial, que o governo português, na sequência da autorização legislativa concedida pelo artigo 126.º da Lei n.º 64-A/2008<sup>1</sup>, de 31 de dezembro, aprovou o DL n.º 249/2009<sup>2</sup>, de 23 de setembro, que criou o Código Fiscal do Investimento (CFI) e introduziu no normativo português o regime fiscal dos RNH.

Este diploma veio “dar consagração jurídica a um novo espírito de competitividade da economia portuguesa, com o qual se prende estimular a economia nacional e o tecido empresarial português” (Lobo, 2011, p. 59).

### **1.1. Normativo regulador do regime fiscal dos Residentes não Habituais**

O regime fiscal dos RNH introduziu alterações aos artigos 16.º, 22.º, 72.º e 81.º, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS). No âmbito da sua aplicação a última grande modificação<sup>3</sup> ocorreu com a Lei n.º 82-E/2014<sup>4</sup>, de 31 de dezembro.

Este regime foi complementado pela Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, que aprovou a tabela das atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico que relevam para efeitos da sua aplicação. As atividades identificadas naquela tabela encontram-se, essencialmente, divididas em 8 categorias e compreendem:

1. Arquitetos, engenheiros e técnicos similares;
2. Artistas plásticos, atores e músicos;

---

<sup>1</sup> Lei que aprovou o orçamento de Estado para 2009.

<sup>2</sup> Revogado pelo artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, que aprovou o novo Código Fiscal do Investimento (CFI).

<sup>3</sup> As anteriores alterações decorreram da Lei n.º 64-B/2011 (orçamento do Estado para 2012), de 30 de dezembro, da Lei n.º 20/2012, de 14 de maio e da Lei n.º 66-B/2012 (orçamento do Estado para 2013), de 31 de dezembro.

<sup>4</sup> Lei da reforma da tributação em IRS.

3. Auditores;
4. Médicos e dentistas;
5. Professores;
6. Psicólogos;
7. Profissões liberais, técnicos e assimilados; e
8. Investigadores, administradores e gestores.

A Circular n.º 2/2010, de 6 de maio, da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (DSIRS) veio clarificar os procedimentos para a aplicação do regime. Mais tarde, em resultado das alterações ocorridas nos anos de 2011 e 2012, aquela Direção de Serviços aprovou a Circular n.º 9/2012, de 3 de agosto, que veio simplificar e atualizar os procedimentos administrativos constantes na circular anterior.

O DL n.º 42/91<sup>5</sup>, de 22 de janeiro, foi entretanto revogado pela alínea f) do artigo 16.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, passando as suas normas a integrar os artigos 99.º a 102.º do Código do IRS.

## **1.2. Objetivos subjacentes à criação do novo regime**

Conforme consta no preâmbulo do DL n.º 249/2009, de 23 de setembro (MFAP<sup>6</sup>, 2009, p. 6774) e tal como refere Lobo (2011: 59),

A crescente projeção de Portugal no cenário mundial obriga a uma reflexão profunda sobre as orientações negociais nas relações económicas internacionais, sendo nesta perspetiva, imperioso que seja delineada uma estratégia fiscal global assente nos atuais paradigmas de competitividade. Esta circunstância conduz a que os instrumentos de política fiscal internacional do nosso país devam funcionar como fator de atração da localização dos fatores de produção, da iniciativa empresarial e da capacidade produtiva no espaço português.

Esta posição marca “uma rutura com a política fiscal internacional tradicionalmente adotada por Portugal, essencialmente baseada numa perspetiva de Estado importador de

---

<sup>5</sup> Quadro disciplinar da retenção da fonte.

<sup>6</sup> Ministério das Finanças e da Administração Pública.

capitais, que pretende salvaguardar a tributação na fonte dos rendimentos” (Borges & Sousa, 2009, p. 7).

A competitividade fiscal que se pretende conseguir com este diploma é prosseguida por duas vias distintas (Borges & Sousa, 2009):

- i. Pela introdução do método da isenção através da eliminação da dupla tributação internacional dos rendimentos de fonte estrangeira obtidos pelos RNH; e
- ii. Através da tributação mitigada e proporcional de certos rendimentos do trabalho dependente e independente auferidos por aqueles sujeitos passivos de IRS.

Sendo certo que o regime pretende atrair pessoas físicas com rendimentos e património líquido muito elevados<sup>7</sup>, os *High Net Worth Individuals* (HNWI), estes dois aspetos indiciam também uma vontade de atrair outros dois tipos distintos de destinatários (Nascimento, Machado e Ramos, 2010): (1) os que se dispõem a estabelecer residência permanente em Portugal e (2) os que pretendem obter residência temporária, em resultado de relações laborais ou de expatriamento.

O primeiro conjunto de contribuintes irá auferir, essencialmente, rendimentos de fonte estrangeira, pois atingirá os trabalhadores independentes, reformados e pensionistas (Borges & Sousa, 2009). Pelo contrário, o segundo conjunto irá obter, predominantemente, rendimentos de fonte portuguesa, na medida em que envolverá os trabalhadores dependentes e membros de órgãos estatutários de pessoas coletivas (Borges & Sousa, 2009).

Porém, ainda que a principal fonte de rendimentos destes dois grupos seja completamente distinta, eles apresentarão sempre uma característica comum que é a residência em Portugal.

---

<sup>7</sup> Um estudo, divulgado pela OCDE (2009) e realizado pelo *Citi Private Bank* e pela *Knight Frank*, conclui que os *High Net Worth Individuals* (HNWI) têm na tributação o fator mais importante na escolha da residência. Ou seja, os HNWI no momento de se deslocarem optam por fazê-lo para países com menores taxas de tributação em prejuízo de países com maiores taxas de tributação.

### 1.3. Critérios gerais da residência fiscal

No campo do direito tributário a residência é um conceito chave (Mendes: 2012). Na maioria dos Estados, é este conceito

[...] que permite estabelecer e delimitar o âmbito do direito à tributação dos rendimentos obtidos por um residente ou não residente. Nestes sistemas, em geral, o Estado da residência reserva para si o direito de tributar os seus residentes de acordo com o princípio da tributação universal e os não residentes em função dos rendimentos obtidos no seu território (Câmara, 2003, p. 213).

Apesar da importância do conceito de residência a sua definição não é transversal a todos os Estados, podendo assumir um carácter mais subjetivista ou objetivista, consoante a opção política de cada um.

Como explica Faustino, a noção subjetivista do conceito “reclama, além da presença física, a intenção, ou *animus* de o sujeito se tornar residente. Não haverá residência se *corpus* e *animus* se não reunirem” (2009: 114). Pelo contrário, e de acordo com o mesmo autor, a noção objetivista limita-se “a converter uma estada, uma permanência, em residência a partir de uma duração fixada para aquela.” (2009: 114).

A estes dois critérios acresce um terceiro: a residência de dependência. Na residência de dependência os membros de um agregado familiar consideram-se “residentes no país em que reside um dos membros a quem caiba a respetiva direção, independentemente da sua residência efetiva” (Faustino, 2009, p. 114).

No caso português o legislador adotou um conceito de residência que se situa entre o conceito meramente objetivo, que se satisfaz com o simples *corpus*, e o conceito subjetivo, que exige a presença cumulativa do *corpus* e do *animus* (Faustino, 2009). Contudo, em ambas as situações, a residência efetiva em território nacional é condição obrigatória.

Nos termos da legislação fiscal portuguesa, e no que respeita às pessoas singulares, o conceito de residência encontra-se consagrado no artigo 16.º do Código do IRS. Com a Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, este conceito foi significativamente alterado, tendo-se passado a adotar o conceito de residência parcial.

Assim, até **31 de dezembro de 2014**<sup>8</sup>, os dois principais critérios daquele articulado, determinavam que eram considerados residentes em território português as pessoas que,

- i. No ano a que respeitassem os rendimentos aí tivessem permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados [alínea a) do n.º 1], ou em alternativa,
- ii. Permanecendo por menos tempo, em 31 de Dezembro, aí dispusessem de habitação em condições que fizesse supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual [alínea b) do n.º 1].

À residência efetiva, baseada no critério de permanência, acresciam quatro “presunções de residência”, isto é, situações em que não se verificando o critério de permanência em território português, a lei determinava que as pessoas aí fossem consideradas residentes.

A primeira presunção de residência respeitava aos tripulantes de navios ou aeronaves que em 31 de dezembro estivessem ao serviço de entidades com residência ou direção efetiva em território português [alínea c) do n.º 1].

A segunda presunção referia-se às pessoas que estivessem no estrangeiro a desempenhar funções ou comissões de carácter público ao serviço do Estado português [alínea d) do n.º 1].

A terceira presunção, baseada no princípio da atração da unidade familiar, determinava a residência em território português, desde que nele residisse qualquer das pessoas a quem incumbisse a direção do mesmo<sup>9</sup> (n.º 2). Esta presunção poderia ser sempre afastada, desde que o cônjuge não residente, não tivesse permanecido em território nacional mais de 183 dias e efetuasse prova da inexistência de ligação entre a maior parte das suas atividades económicas e o território português (n.º 3).

Por fim, a quarta e última presunção, determinava como residentes em território português os cidadãos de nacionalidade portuguesa que deslocalizassem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante na Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro, desde que tal mudança não se justificasse por razões atendíveis, nomeadamente o exercício naquele território de atividade temporária por

---

<sup>8</sup> Redação anterior às alterações consagradas na Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro.

<sup>9</sup> Por força do n.º 2 do artigo 1671.º do Código Civil a direção do agregado familiar pertence a ambos os cônjuges, que devem acordar sobre a orientação da vida em comum tendo em conta o bem da família e os interesses de um e outro.

conta de entidade patronal domiciliada em território português (n.º 5). Esta presunção, que se destinava exclusivamente a cidadãos portugueses e cuja aplicação reportava ao ano da mudança e aos 4 anos seguintes, era considerada uma norma anti abuso, pois pretendia evitar situações de mudança de residência em que o único objetivo era diminuir a fatura fiscal.

A **partir de 1 de janeiro de 2015**<sup>10</sup> foram alterados os dois principais critérios, tendo-se adotado o conceito de residência parcial. Deste modo, passaram a ser considerados residentes em território português as pessoas que, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano a que respeitem os rendimentos,

- i. Aí tenham permanecido mais de 183 dias<sup>11</sup>, seguidos ou interpolados, [alínea a) do n.º 1], ou em alternativa,
- ii. Permanecendo por menos tempo, aí disponham de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual [alínea b) do n.º 1].

Preenchendo uma destas duas condições as pessoas tornam-se residentes a partir do primeiro dia do período de permanência em território nacional e perderão essa qualidade a partir do último dia de permanência neste mesmo território (n.º 3 e 4).

A fim de ilustrar estas alterações apresentam-se de seguida dois exemplos muito simples da residência parcial:

**1.º Exemplo:** Uma pessoa que vivia no estrangeiro vem viver para Portugal a 1 de maio.

Pelo regime em vigor até 31 de dezembro de 2014 essa pessoa era considerada residente em Portugal, pois aqui permanecia durante mais de 183 dias. Atualmente será considerado residente em Portugal a partir de 1 de maio, sendo não residente de 1 de janeiro a 30 de abril.

---

<sup>10</sup> Redação com as alterações previstas na Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro.

O novo regime de determinação da residência é apenas aplicável a situações que ocorram após 1 de janeiro de 2015, conforme estabelece o n.º 2 do artigo 17.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro.

<sup>11</sup> Considera-se como dia de presença qualquer dia completo ou parcial, que inclua dormida em território nacional – n.º 2 do artigo 16.º do Código do IRS.



**2.º Exemplo:** Uma pessoa que vivia no estrangeiro vem viver para Portugal a 1 de outubro.

Pelo regime em vigor até 31 de dezembro de 2014 seria considerado residente em Portugal, se a 31 de dezembro dispusesse de habitação em condições de fazer supor a intenção de a manter como residência habitual. Atualmente será considerado residente em Portugal a partir de 1 de outubro, sendo não residente de 1 de janeiro até 30 de setembro.

Aos principais critérios baseados na permanência, acrescem agora apenas três “presunções de residência”.

Foi eliminada a presunção baseada no princípio da atração da unidade familiar, passando a residência fiscal a ser aferida em relação a cada sujeito passivo do agregado (n.º 5). Esta eliminação decorre da “alteração substancial da filosofia da tributação” (Pinto & Pinto, 2015, p. 193) no domínio da definição do sujeito passivo. Deste modo, se até então, existindo agregado familiar a regra era a tributação conjunta desse agregado, a partir de 1 de janeiro de 2015 passou a ser o contrário, isto é, a regra é a tributação individual das pessoas singulares, salvo se estas exercerem a opção pela tributação conjunta (artigo 13.º, n.º 2 do Código do IRS).

As restantes “presunções de residência”, com exceção da relativa à deslocalização da residência fiscal por nacionais portugueses que passou a estabelecer que a qualidade de residente deixa de ser atribuída no ano em que o sujeito passivo deixe de residir em território constante na Portaria n.º 292/2011 (n.º 6 e 7), não sofreram qualquer alteração [n.º 1 alínea c) e n.º 1 alínea d)].

Quanto ao regime de residência parcial, foram criadas duas disposições anti abuso. Assim, um sujeito passivo será considerado residente em território nacional durante a totalidade do ano se:

- i. Aí tenha permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, [alínea a) do n.º 14], e cumulativamente
- ii. Obtenha, no decorrer desse ano e após o último dia de permanência, rendimentos que fossem sujeitos e não isentos de IRS caso mantivesse a qualidade de residente [alínea b) do n.º 14], ou em alternativa

- iii. Volte a adquirir a qualidade de residente durante o ano subsequente àquele em que a perdeu (último dia de residência) (n.º 16).

A disposição prevista no n.º 14 não será aplicável quando o sujeito passivo demonstre que os rendimentos previstos na sua alínea b) são tributados no seu domicílio ou residência por um imposto semelhante ao IRS (n.º 15): (i) noutro Estado membro da UE ou do Espaço Económico Europeu (EEE), desde que exista intercâmbio de informações em matéria fiscal e que se preveja a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade [alínea a)]; ou, em alternativa (ii) noutro Estado em que os rendimentos não estejam sujeitos a uma taxa de tributação inferior a 60% daquela que seria aplicável em território nacional [alínea b)].

## **1.4. Pressupostos para a aplicação do novo regime**

### **1.4.1. De natureza subjetiva**

Para poderem beneficiar do estatuto de RNH, as pessoas físicas têm que preencher cumulativamente os seguintes pressupostos:

- i. Tornarem-se fiscalmente residentes nos termos do n.º 1 e 2 do artigo 16.º do Código do IRS (1.ª parte do n.º 8 do artigo 16.º do Código do IRS);
- ii. Não terem sido residentes em território português nos cinco anos anteriores (2.ª parte do n.º 8 do artigo 16.º do Código do IRS); e
- iii. Exerçam uma profissão que integre a lista das atividades elencadas na Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro (n.º 6 do artigo n.º 72.º do Código do IRS).

Relativamente aos dois primeiros pressupostos releva tudo o que foi dito no ponto anterior quanto ao conceito de residência fiscal no nosso ordenamento jurídico. O facto da lei ainda manter como pressuposto o n.º 2 do artigo 16.º do Código do IRS, parece-nos que deixou de fazer sentido a partir do momento em que ele apenas classifica o conceito de “dia de presença” para efeitos do disposto no n.º 1<sup>12</sup>. Acredita-se que a manutenção daquele número terá sido um lapso do legislador.

---

<sup>12</sup> Na redação anterior à Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, aquele número consagrava o princípio da atração da unidade familiar para efeitos de aquisição de residência, entretanto eliminado.

Ainda relativamente ao segundo pressuposto, impõe-se que o beneficiário não tenha sido considerado residente em território nacional nos cinco anos anteriores.

O terceiro pressuposto contém um conceito “indeterminado que deverá ser preenchido por integração, através do recurso a uma lista fechada e enunciativa das profissões relevantes para efeitos de aplicação do regime, e que tem assento na Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro.” (Mendes, 2011, p. 24). Deste modo, apenas os rendimentos provenientes das atividades elencadas naquela portaria podem beneficiar da taxa especial de tributação de 20% prevista no n.º 6 do artigo 72.º do Código do IRS.

#### **1.4.2. De natureza objetiva**

Antes de analisarmos a forma como são tributados os rendimentos obtidos pelos beneficiários deste novo regime impõe-se apresentar, ainda que sumariamente, a sujeição e extensão da obrigação do IRS.

Assim, quanto à sujeição, o legislador português consagrou como elementos de conexão os princípios da residência e da fonte, conforme se depreende do disposto no n.º 1 do artigo 13.º do Código do IRS: “Ficam sujeitos a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nela não residindo, aqui obtenham rendimentos.”.

Quanto à extensão e de acordo

[...] com o disposto no n.º 1 do artigo 15.º do Código do IRS à obrigação pessoal, assente no princípio da universalidade, corresponde a obrigação ilimitada de imposto, porquanto, sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território. A obrigação real, assente no princípio da fonte, corresponde a obrigação limitada de imposto porque, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, se as pessoas não forem residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português (Faustino, 2009, p. 108).

Desta forma e à semelhança do que acontece em muitos outros Estados, Portugal tributa:

- (i) Os residentes, pela totalidade dos rendimentos, ainda que obtidos fora do território nacional (artigo 15.º, n.º 1) – princípio da universalidade ou *worldwide income*; e
- (ii) Os não residentes, apenas quanto aos rendimentos obtidos em território nacional (artigo 15.º, n.º 2) – princípio da territorialidade ou *source taxation*.

Feita esta breve análise, vamos de seguida, abordar a natureza objetiva do regime dos RNH, identificando quais os rendimentos sujeitos a tributação e os termos em que esta se processa. Para tal e com o intuito de facilitar a análise iremos distinguir os rendimentos de acordo com a sua origem: rendimentos de fonte portuguesa e rendimentos de fonte estrangeira.

- **Rendimentos de fonte portuguesa**

Os rendimentos líquidos das categorias A (trabalho dependente – artigo 2.º do Código do IRS) e B (trabalho independente – artigo 3.º do Código do IRS) de fonte portuguesa auferidos por RNH em atividades de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico, elencadas na Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, são tributados à taxa especial de 20%, caso não seja exercida a opção pelo englobamento – n.º 6 e 8 do artigo 72.º do Código do IRS. De notar que, à referida taxa especial, poderá ainda incidir sobre estes rendimentos a sobretaxa de IRS de 3,5%, prevista no artigo 191.º<sup>13</sup> da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro.

Exercida a opção pelo englobamento o RNH, até 31 de dezembro de 2014, era obrigado a englobar a totalidade dos rendimentos compreendidos nos n.º 6 do artigo 71.º, n.º 8 do artigo 72.º e n.º 7 do artigo 81.º, todos do Código do IRS, em conformidade com o disposto no n.º 5 do artigo 22.º do mesmo dispositivo legal (redação anterior à Lei de reforma do IRS). Com a entrada em vigor da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, a 1 de janeiro de 2015, esta regra foi eliminada passando o englobamento a ser feito por categoria de rendimentos e apenas quando exercida essa opção (n.º 5 do artigo 22.º do Código do IRS).

---

<sup>13</sup> A sobretaxa extraordinária foi criada pelo Lei n.º 49/2011, de 7 de setembro, tendo entrado em vigor a 2011-09-08. Figuro no Código do IRS no artigo 72.º-A.

Os restantes rendimentos da categoria A e B (não considerados de elevado valor acrescentado) e os rendimentos das restantes categorias são englobados<sup>14</sup> e tributados de acordo com as regras gerais estabelecidas no Código do IRS.

Finalmente e ainda quanto aos rendimentos das categorias A e B auferidos em atividades de elevado valor acrescentado importa referir que a obrigação de retenção do imposto recai sobre as entidades que os paguem ou coloquem à disposição, conforme determinam o n.º 8 do artigo 99.<sup>o15</sup> e a alínea d) do n.º 1 do artigo 101.<sup>o16</sup> respetivamente, ambos do Código do IRS.

- **Rendimentos de fonte estrangeira**

É grande a probabilidade dos RNH auferirem rendimentos de fonte estrangeira. Deste modo e com vista a garantir a competitividade do regime, o legislador português adotou o método da isenção como forma de eliminar a dupla tributação internacional.

Mas para que este método seja admitido, é necessário que se verifiquem determinadas condições conforme prevê o artigo 81.º do Código do IRS.

Assim, quanto aos rendimentos da categoria A de uma fonte estrangeira auferidos por RNH aplica-se o método de isenção, desde que [artigo 81.º, n.º 4 (anterior n.º 3)]:

- i. Sejam tributados no Estado da fonte, em conformidade com CDT celebrada entre Portugal e esse Estado [alínea a)]; ou em alternativa
- ii. Sejam tributados no Estado da fonte, nos casos em que não exista CDT celebrada por Portugal e esse Estado, desde que, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRS, os rendimentos não sejam considerados obtidos em território português [alínea b)].

Quanto aos rendimentos da categoria B de uma fonte estrangeira auferidos por RNH, originários de atividades de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida

---

<sup>14</sup> Para alguns rendimentos o englobamento tem carácter obrigatório e para outros está dependente da opção do seu beneficiário, conforme dispõe o artigo 22.º do Código do IRS.

<sup>15</sup> Até 31 de dezembro de 2014 aplicava-se o n.º 6 do artigo 3.º do DL n.º 42/91, de 22 de janeiro.

<sup>16</sup> Até 31 de dezembro de 2014 aplicava-se ainda a alínea d) do n.º 1 do artigo 8.º do DL n.º 42/91, de 22 de janeiro.

no setor industrial, comercial ou científico, bem como aos rendimentos das categorias E, F e G, aplica-se o método de isenção, desde que [artigo 81.º, n.º 5 (anterior n.º 4)]:

- i. Possam ser tributados no outro Estado da fonte, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada entre Portugal e esse Estado [alínea a)]; ou em alternativa
- ii. Nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, possam ser tributados no Estado da fonte, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE, interpretado de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal, desde que [alínea b)]:
  - a. O Estado da fonte não conste da lista aprovada pela Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro (países e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis); e
  - b. Os rendimentos não sejam de considerar obtidos em território português pelos critérios previstos no artigo 18.º do Código do IRS.

Por fim, quanto aos rendimentos da categoria H de uma fonte estrangeira auferidos por RNH, na parte em que os mesmos, quando tenham origem em contribuições, não tenham gerado uma dedução para efeitos do n.º 2 do artigo 25.º do Código do IRS, aplica-se o método de isenção desde que [artigo 81.º, n.º 6 (anterior n.º 5)]:

- i. Sejam tributados no Estado da fonte, em conformidade com CDT entre Portugal e esse Estado [alínea a)], ou em alternativa
- ii. Os rendimentos não se considerem obtidos em território português pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRS [alínea b)].

Resumindo, a aplicação do método de isenção como forma de evitar a dupla tributação internacional (Borges & Sousa, 2009):

- Exige, nos rendimentos da categoria A, a tributação no Estado da fonte;

- Implica, nos rendimentos das categorias B<sup>17</sup>, E, F e G, uma potencial tributação no Estado da fonte, seja nos termos de uma CDT celebrada entre Portugal e esse Estado seja nos termos do MC OCDE; e
- Implica, nos rendimentos da categoria H, a tributação no Estado da fonte ou a sua não obtenção em Portugal.

Mas, a adoção do método de isenção obriga a que os rendimentos por ele abrangidos, com exceção dos previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1 e n.º 6 do artigo 72.º do Código do IRS, sejam obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes – n.º 7 (anterior n.º 6) do artigo 81.<sup>18</sup> do Código do IRS. Estamos assim perante uma isenção com progressividade<sup>19</sup> e não uma isenção plena.

Os restantes rendimentos obtidos no estrangeiro por RNH, como por exemplo os da categoria B que não beneficiem deste regime fiscal, são tributados em território nacional de acordo com o princípio estabelecido pelo n.º 1 do artigo 15.º do Código do IRS. Ou seja, a tributação será feita em conformidade com CDT celebrada entre Portugal e esse Estado quando existir ou, não existindo, poderá aplicar-se a norma unilateral para a eliminação da dupla tributação internacional, prevista no n.º 1 do artigo 81.º do Código do IRS.

No entanto, os RNH que auferirem rendimentos de fonte estrangeira isentos podem, de acordo com o n.º 8 (anterior n.º 7) do artigo 81.º do Código do IRS, optar pela aplicação do método do crédito de imposto por dupla tributação internacional previsto no n.º 1 do mesmo artigo. Exercida a opção, tais rendimentos serão obrigatoriamente englobados para efeitos de tributação, com exceção dos previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1 e nos n.º 3 e 6 do artigo 72.º do Código do IRS<sup>20</sup>.

---

<sup>17</sup> Apenas quanto aos originários de atividades de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

<sup>18</sup> Redação anterior à Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro: “[...] com exceção dos previstos nos n.º 4, 5 e 6 do artigo 72.º” – A Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro concentrou os n.º 4 e 5 do artigo 72.º do Código do IRS no n.º 1 do mesmo artigo e manteve o n.º 6.

<sup>19</sup> Isenção com progressividade implica que o rendimento “apesar de não ser tributado é tomado em consideração, conjuntamente com os de produção interna, para o efeito de determinar a taxa progressiva aplicável ao rendimento global” (Xavier, 2014, p. 744).

<sup>20</sup> Redação anterior à Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro: “[...] com exceção dos previstos nos n.º 3, 4, 5 e 6 do artigo 72.º” – A Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro concentrou os n.º 4 e 5 do artigo 72.º do Código do IRS no n.º 1 do mesmo artigo e manteve os n.º 3 e 6.

Esquemáticamente é possível sintetizar o enquadramento aplicável aos rendimentos auferidos pelos RNH, para o ano de 2015, da seguinte forma:

TIPO DE RENDIMENTOS	FONTE	
	PORTUGUESA	ESTRANGEIRA
Trab. Dependente (Cat. A)	<b>20%+3,5%</b> (atividades de elevado valor acrescentado) <b>Até 48%+3,5%+até 5%</b> (restantes atividades)	<b>Isentos (2), se:</b> (i) tributados no Estado da fonte nos termos da CDT; ou (ii) tributados no Estado da fonte e não forem considerados obtidos em território nacional (não havendo CDT)
Trab. Independente (Cat. B)		<b>Isentos (2) (3), se:</b> (i) puderem ser tributados no Estado da fonte nos termos da CDT; ou (ii) puderem ser tributados no Estado da fonte (não havendo CDT) em conformidade com a MC OCDE, desde que aquele não conste da lista dos paraísos fiscais e não forem considerados obtidos em território nacional.
Capitais (Cat. E)	<b>28%(1)</b>	<b>Isentos (2), se:</b> (i) tributados no Estado da fonte nos termos da CDT; ou (ii) não forem considerados obtidos em território nacional.
Mais-valias (Cat. G)		
Prediais (Cat. F)		
Pensões (Cat. H)	<b>Até 48%+3,5%+até 5%</b>	<b>Isentos (2), se:</b> (i) tributados no Estado da fonte nos termos da CDT; ou (ii) não forem considerados obtidos em território nacional.

**QUADRO 1** – Síntese do enquadramento aplicável aos rendimentos auferidos pelos Residentes não Habituais (ano de 2015)

**FONTE:** Elaboração própria

(1) Com opção pelo englobamento

(2) Isentos mas englobados para efeitos de determinação de taxa (isenção com progressividade), com exceção dos previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1 e nos n.º 3 e 6 do artigo 72.º do Código do IRS.

(3) Os rendimentos da categoria B que não beneficiem deste regime fiscal, são tributados em território nacional de acordo com o princípio estabelecido pelo n.º 1 do artigo 15.º do Código do IRS.

### 1.4.3. De natureza procedimental

Para que possam beneficiar deste regime os cidadãos nele interessados têm obrigatoriamente de cumprir certas formalidades. Os procedimentos a adotar por aqueles contribuintes encontram-se previstos no n.º 10 (anterior n.º 8) do artigo 16.º do Código do IRS e na Circular n.º 9/2012, de 3 de agosto, e são os seguintes:

1. Inscrever-se como residente em território nacional; e
2. Solicitar a inscrição como RNH.

Em relação à inscrição como residente em território nacional, impõe-se que a mesma seja feita no ano em que se torne residente, nos termos do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS, junto de qualquer serviço de Finanças.



Quanto ao pedido de inscrição como RNH, deverá ser feito através de requerimento dirigido ao Diretor de Serviços de Registo de Contribuintes, no momento da inscrição como residente em território português ou até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente em território nacional.

No momento em que solicite a inscrição como RNH, o requerente deverá apresentar uma declaração em como não se verificaram os requisitos necessários para ser considerado residente em território nacional, em qualquer dos cinco anos anteriores àquele em que pretenda que tenha início a tributação como RNH, designadamente por não preencher nenhuma das condições prevista no n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS ou por força da aplicação de convenção para evitar a dupla tributação. Existindo dúvidas fundadas da falta de veracidade dos elementos constantes da referida declaração, a Administração Tributária (AT) pode solicitar ao sujeito passivo elementos adicionais, nomeadamente documento emitido por qualquer entidade oficial de outro Estado que ateste a sua residência no estrangeiro ou outros documentos idóneos que evidenciem a existência de relações pessoais e económicas estreitas com um outro Estado no período em causa.

## **1.5. Eficácia do regime dos Residentes não Habituais**

### **1.5.1. Âmbito territorial**

Este regime vigora exclusivamente no território nacional, aplicando-se apenas aos beneficiários que aqui adquiram residência e que exerçam uma atividade de elevado valor acrescentado (Mendes, 2011), pensionistas de fonte estrangeira e HNWI.

Releva, portanto, o princípio da territorialidade na sua vertente positiva, na medida em que “as leis tributárias internas aplicam-se no território nacional, de modo generalizado, inclusivamente aos que não são nacionais do respetivo Estado, isto é, aos estrangeiros” (Nabais, 2015a, p. 216).

### **1.5.2. Âmbito temporal**

Em conformidade com o n.º 9 (anterior n.º 7) do artigo 16.º do Código do IRS, o sujeito passivo que seja considerado RNH adquire o direito a ser tributado como tal, pelo período

de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território nacional.

Durante esse período de 10 anos, e de acordo com o n.º 11 (anterior n.º 9) do artigo 16.º do Código do IRS, aquele direito depende exclusivamente do cidadão ser considerado residente em território nacional em qualquer momento desse ano.

O sujeito passivo que não tenha usufruído do direito a ser tributado segundo o regime fiscal estabelecido para os RNH durante um ou mais anos do período previsto no n.º 11 (anterior n.º 9) do artigo 16.º do Código do IRS, poderá sempre retomar o gozo desse direito em qualquer dos anos remanescentes, desde que volte a ser considerado residente em território nacional [n.º 12 (anterior n.º 10) do artigo 16.º do CIRS].

No período em que não usufrua do direito a ser tributado pelas regras previstas neste novo regime fiscal por não ser considerado residente em território nacional, será tributado como não residente, isto é, somente os rendimentos auferidos em território nacional ficam sujeitos a tributação, por força do n.º 2 do artigo 15.º do Código do IRS.

O âmbito temporal do regime levanta, em nosso entender, uma questão que ainda não foi apreciada e relativamente à qual a AT poderá vir, a curto prazo, ser confrontada. A questão é a seguinte: Pode um cidadão que adquira a residência em Portugal, reunidas todas as condições previstas no regime dos RNH, dar início a um novo período de 10 anos quando ainda se encontra a decorrer o período inicial?

Para tentarmos responder a esta questão, iremos socorrer-nos dum exemplo muito simples:

- Um cidadão estrangeiro veio residir para Portugal, tendo-lhe sido concedido o direito a ser tributado como RNH;
- No início do segundo ano regressa ao país de onde era natural (ou desloca-se para um terceiro país), onde permanece durante cinco anos e um mês antes de regressar novamente a Portugal para voltar a residir de forma permanente.
- Pretendendo este cidadão ser tributado de acordo com as regras do regime dos RNH poderá dar início a um novo período de 10 anos de vigência do regime ou, pelo contrário, terá de retomar o gozo do período que tinha iniciado quando se deslocou pela primeira vez para Portugal?

Perante uma situação como esta e face à lei existente, não nos parece que a AT tenha meios para exigir que o contribuinte retome o período de 10 anos que ainda decorre. Em nossa opinião, a expressão “pode retomar o gozo do mesmo”, contida no n.º 12 (anterior n.º 10) do artigo 16.º do Código do IRS, abre caminho à possibilidade do contribuinte não retomar o gozo desse período, se assim o pretender.

Nesse sentido, não estando previsto na lei a limitação a um único período de 10 anos o direito a ser tributado como RNH, parece-nos que, cumpridos os demais requisitos, este cidadão poderá dar início a um novo período de 10 anos, pois não foi residente no território português nos cinco anos anteriores.

Pelo mesmo motivo, também nos parece que um cidadão que já tenha usufruído de um primeiro período de 10 anos, desde que cumpra todos os requisitos exigidos, incluindo o de não ter sido residente no território português nos cinco anos anteriores, poderá voltar a beneficiar de um novo período.

## **1.6. Natureza jurídica do regime dos Residentes não Habituais**

Este novo regime fiscal, no entender de Mendes (2011), não constitui nem um privilégio fiscal, nem uma exclusão de tributação, nem uma renúncia ao poder de tributar. Porém, o facto de prever a redução de taxa em relação à tributação de alguns rendimentos e a isenção de tributação em relação a outros, tende a colocá-lo ao nível de um benefício fiscal. Esta é também a opinião de Lousa (2011). Assim sendo, importa verificar se o regime em análise configura um verdadeiro benefício fiscal.

O conceito de benefício fiscal é, nas palavras de Gomes (1991: 9), um dos mais “confusos e polémicos”. Ainda assim, aquele que é “geralmente adotado compreende os benefícios fiscais em sentido estrito e os incentivos fiscais” (Amorim, 2012, p. 194). Contudo,

[...] benefícios fiscais e incentivos fiscais não são sinónimos pois tratam-se de medidas distintas do ponto de vista económico-financeiros até jurídico na medida em que são instrumentos de política fiscal com funções diferentes sendo, as segundas essencialmente dinâmicas, ao contrário das primeiras, que se pretendem, em princípio, estáticas [...] (Gomes, 1991, p. 35).

Mas, apesar da discussão em torno do conceito, é consensual que “os benefícios fiscais constituem derrogações das regras de tributação, traduzindo-se numa vantagem para o contribuinte e visando um objetivo económico-social” (Gomes, 2005, p. 14). Deste modo, sempre que uma entidade abrangida pela incidência de um imposto fica numa situação mais favorável face às que se encontram sujeitas ao regime geral estaremos perante um benefício fiscal (Costa, Rainha & Pereira, 1977).

Assim, se por um lado os benefícios fiscais constituem derrogações das regras de tributação, por outro, representam “uma derrogação ao princípio da capacidade contributiva, na medida em que desconsidera(m) a situação económica e social dos contribuintes.” (Amorim, 2012, p. 195).

Todavia, não obstante a complexidade do conceito, o n.º 1 do artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) define benefícios fiscais como “(...) medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.”. Nestes termos, uma medida será considerada como tal se cumulativamente se verificarem as seguintes condições:

- i. Tenha carácter excecional;
- ii. Tenha um interesse público extrafiscal; e
- iii. Os fundamentos extrafiscais sejam superiores aos da própria tributação que impedem.

Portanto, reconhecendo estes três requisitos no regime fiscal para os RNH não ficarão dúvidas que o mesmo configura um verdadeiro benefício fiscal.

No que respeita ao primeiro requisito impõe-se, uma vez mais, referir que o IRS incide exclusivamente sobre as pessoas físicas que residam em território nacional, ou nele não residindo, aqui obtenham rendimentos. Todavia,

- Quanto aos residentes, o imposto incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, ainda que obtidos fora do território nacional; e
- Quanto aos não residentes a incidência do imposto fica limitada apenas aos rendimentos obtidos em território português.

Impõe-se também referir que a obtenção do estatuto de RNH implica, necessariamente, que a pessoa física interessada adquira a qualidade de residente em território nacional nos termos do n.º 1 e 2 do artigo 16.º do Código do IRS.

Contudo, este residente, ao contrário do residente habitual que é tributado pela universalidade dos seus rendimentos (*world wide income taxation*), beneficia de uma redução de taxa na tributação de certos rendimentos e de uma isenção em relação a outros. Deste modo, como se está perante uma clara derrogação da regra geral de tributação dos residentes, consideramos verificado o primeiro requisito.

Em relação ao segundo requisito, entendemos que, tal como o anterior também este se encontra verificado, atentos os motivos que presidiram à criação do novo regime fiscal: a captação de investimento, a atração de mão-de-obra qualificada e o estímulo ao crescimento da economia nacional. Ou seja, foram motivos extrafiscais que estiveram na génese deste regime.

Por fim, quanto ao último requisito, importa referir que não se conhecem estudos que permitam avaliar se os fundamentos extrafiscais que estiveram na origem da criação do regime são efetivamente superiores à tributação que impedem. Tal como também não se conhecem estudos que avaliem o montante da despesa fiscal<sup>21</sup> associada ao interesse público que ele possa ter.

No entanto, parece claro que o regime permite ao Estado arrecadar receitas que de outra forma não conseguiria obter. É certo que essa receita não é obtida de forma direta, pois os seus beneficiários estão isentos de tributação ou são tributados a taxas mais baixas do que o normal, contudo, através do consumo e do investimento que realizam o Estado acaba por ser beneficiado.

Acresce que a perda de receita que o Estado tem com a aplicação do regime é compensada pelo facto de que se o mesmo não existisse, nenhuma mão-de-obra qualificada seria captada e nenhum investimento seria efetuado, pelo que necessariamente nenhum rendimento sujeito a tributação seria criado.

---

<sup>21</sup> Nas palavras de Faria (1998: 22) “por despesa fiscal entende-se a expressão quantitativa de um benefício fiscal”.

Assim, apesar da falta de evidências científicas, parece-nos que se pode concluir que o último requisito também se encontra verificado.

Nestes termos, validados os requisitos previstos no n.º 1 do artigo 2.º do EBF, concluímos, sem qualquer reserva, que o regime em análise tem claramente natureza jurídica de benefício fiscal.

### **1.7. Importância das alterações legislativas introduzidas no regime dos Residentes não Habituais**

O regime fiscal dos RNH, a vigorar de forma plena desde 2010 (inclusive), registou até ao momento três<sup>22</sup> alterações que merecem ser analisadas, quer quanto ao seu conteúdo quer quanto à sua importância.

#### **1.7.1. Lei n.º 64-B/2011, de 20 de dezembro**

A lei n.º 64.º-B/2011, de 20 de dezembro, introduziu a taxa de retenção na fonte de 20% sobre os rendimentos da categoria A e B, auferidos por RNH em território português em resultado do exercício de atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, constantes da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, ao aditar o n.º 6 do artigo 3.º do DL n.º 42/91, de 22 de janeiro (quanto aos rendimentos da categoria A) e a alínea d) do n.º 1 do artigo 101.º do Código do IRS e a alínea d) do n.º 1 do artigo 8.º do DL n.º 42/91, de 22 de janeiro (quanto aos rendimentos da categoria B).

Trata-se de uma alteração que veio suprir uma insuficiência na aplicação deste novo regime, em virtude da inexistência de taxas de retenção na fonte para os rendimentos da categoria A e B auferidos por RNH em território português em resultado de atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, constantes na referida portaria. Esta lacuna resultava em retenções<sup>23</sup> que excediam o imposto anualmente

---

<sup>22</sup> Não se considera a Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, porque as alterações promovidas no âmbito do regime respeitam, exclusivamente, ao ajustamento da numeração do artigo 16.º do Código do IRS.

<sup>23</sup> Eram feitas de acordo com as tabelas de retenção na fonte anualmente aprovadas por despacho do Ministério das Finanças em obediência ao n.º 5 do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de janeiro, tratando-se de

devido pelos beneficiários desses rendimentos, que só poderiam ser recuperadas com a entrega da declaração anual de rendimentos, por força do disposto no n.º 2 do artigo 78.º do Código do IRS, ou então minimizadas através do regime de remuneração por excesso antecipadamente pago, consagrado nos artigos 14.º e 15.º, ambos do DL n.º 42/91, de 22 de janeiro.

### **1.7.2. Lei n.º 20/2012<sup>24</sup>, de 14 de maio**

A lei n.º 20/2012, de 14 de maio, pôs termo à desarmonia existente entre a redação do n.º 6 do artigo 16.º do Código do IRS e a redação da alínea a) do n.º 3 da Circular n.º 2/2010, de 6 de maio. Pois, enquanto a primeira determinava que não tinham “(...) residência habitual em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes, nomeadamente ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 (...)” a segunda dispunha que tornavam-se “(...) fiscalmente residentes em território português de acordo com qualquer dos critérios estabelecidos no n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS, nomeadamente ao abrigo da alínea b)”. Ou seja, não obstante a expressão “nomeadamente” acolhida na versão original do n.º 6 do artigo 16.º do Código do IRS não afastar os restantes critérios previstos no articulado, a alínea a) do n.º 3 da Circular n.º 2/2010, de 6 de maio, limitava-os aos critérios previstos no n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS.

Com esta alteração e posterior publicação da Circular n.º 9/2012, de 3 de agosto, foram afastadas, de forma definitiva, eventuais dúvidas e conflitos que podiam resultar da anterior redação do n.º 6 do artigo 16.º do Código do IRS.

A Circular n.º 9/2012, de 3 de agosto, veio eliminar a obrigatoriedade do interessado, no momento da inscrição como RNH, comprovar a anterior residência e tributação no estrangeiro, através de um certificado de residência, bastando apenas declarar que não se verificaram, nos cinco anos anteriores, as condições exigidas para se tornar residente em território nacional. Contudo, a AT poderá a todo o tempo e desde que existam fundados

---

rendimentos da categoria A e de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 101.º do Código do IRS, tratando-se de rendimentos da categoria B.

<sup>24</sup> Primeira alteração à Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (Orçamento do Estado para 2012), no âmbito da iniciativa para o reforço da estabilidade financeira.

indícios da falta de veracidade das declarações apresentadas, requerer elementos adicionais de prova, nomeadamente documentos que atestem a residência no estrangeiro.

Do n.º 7 do artigo 16.º do Código do IRS foi eliminada a expressão “renováveis”. Passou a ficar consagrado que os sujeitos passivos podem beneficiar do regime pelo período de 10 anos consecutivos, a partir do ano em que fazem a sua inscrição como residentes em Portugal.

A possibilidade de renovação prevista na anterior redação não podia, na opinião de Borges e Sousa (2009: 19), “ser interpretada de forma contrária aos requisitos de acesso ao regime”, sendo “necessário um hiato de 5 anos de ausência de residência fiscal em Portugal” para que essa renovação se efetivasse. Esta é também a nossa opinião. No entanto, a eliminação desta expressão veio sanar eventuais dúvidas que poderiam existir quanto a uma eventual extensão automática do regime no final do prazo de 10 anos. Contudo, e tal como referimos antes, não nos parece que com esta nova redação o legislador tenha afastado definitivamente a possibilidade dos contribuintes poderem usufruir do regime por mais do que um período, desde que verificados todos requisitos legais.

Por fim este diploma estabeleceu ainda um prazo perentório para ser solicitada a inscrição como RNH, impondo<sup>25</sup> que a inscrição seja requerida no ato de inscrição como residente em território português ou, posteriormente, até 31 de Março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente em Portugal. A lei anterior, que vigorou até 14 de maio de 2012, não previa qualquer limite temporal para a apresentação deste pedido.

### **1.7.3. Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro**

Até à publicação da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, ainda que se entendesse que a conjugação dos acordos de dupla tributação com este regime dava aos reformados direito a uma dupla isenção, o facto é que a AT não partilhava desta opinião, tendo chegado a ser noticiado um caso em que não se verificou essa isenção (Tiago, 2012, p. 14).

---

<sup>25</sup> Não se aplica aos sujeitos passivos que se tenham tornado residentes em território português até 31 de dezembro de 2011 e tenham solicitado, até à data da entrada em vigor da presente lei (15 de maio de 2012), a inscrição como RNH nos termos da redação anterior daquela disposição - n.º 2 do artigo 5.º da Lei n.º 20/2012, de 14 de maio.



A nova redação do artigo 81.º do Código do IRS em conjugação com as CDT vieram sanar esta controvérsia, concluindo-se que as pensões de reforma geradas fora do território nacional, ainda que não sejam tributadas no Estado da Fonte, beneficiam, desde janeiro de 2013, de isenção de IRS em Portugal.

### **1.8. Propostas de alteração do regime**

Desde que foi criado, o regime não sofreu grandes alterações, conforme se descreveu no ponto anterior. Apesar dessas alterações terem contribuído, indiscutivelmente, para o aumento da sua eficiência, há quem defenda novas alterações, nomeadamente ao nível da lista de atividades e da extensão do método de isenção a todos os rendimentos da categoria B de fonte estrangeira.

Porém, apesar do preâmbulo da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, que listou as atividades que relevam para efeitos da aplicação do regime reconhecer que se trata apenas de “um catálogo que serve ao arranque deste inovador regime fiscal e que, uma vez testado pela prática, pode e deve vir a beneficiar dos aperfeiçoamentos que venham a revelar-se necessários” (MFAP, 2010, p. 40), o facto é que cinco anos passados aquela lista não sofreu qualquer modificação.

Deste modo, ainda que seja claro que aquela lista

[...] encerra questões de política fiscal, na medida em que todas as inclusões ou exclusões da tabela de atividade comportam uma escolha das atividades económicas em que por meio dos benefícios previstos (...) se pretende atrair para o país trabalhadores e prestadores de serviços (Borges & Sousa, 2009, p. 44).

Não é menos claro que ela “necessita de alguns aperfeiçoamentos, alargando-se a atividades ainda não previstas (...) e excluindo as que se consideram desajustadas” (Borges & Sousa, 2009, p. 45).

Desde logo houve quem defendesse o alargamento da lista a atividades desportivas, designadamente aos jogadores de futebol (Borges & Sousa, 2009; Mesquita, 2014; Neves, 2009; Pisco, 2013), não só por comparação com as atividades artísticas que se encontram incluídas, mas também porque entendiam que a atração desses profissionais iria gerar

receitas ao nível dos direitos televisivos, das receitas de bilheteira, do *merchandising*, etc. (Borges & Sousa, 2009).

Apesar de concordarmos que a atividade dos jogadores de futebol possa ser qualificada como sendo de elevado valor acrescentado, temos dúvidas que se justifique a sua inclusão na lista constante da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro. Veja-se, por exemplo, o caso de Espanha que acaba de excluir estes profissionais do seu regime. Note-se que esta exclusão surge na sequência da introdução de um limite quantitativo que já afastava, ainda que de forma indireta, alguns desses profissionais (os que auferiam rendimentos com valores superiores aos limite).

Assim, e se como referem Roberto Alvaréz<sup>26</sup> e José Maria Gay de Liébana<sup>27</sup> tal exclusão não tem grande repercussão na contratação destes profissionais, uma vez eles negociam normalmente na base dos rendimentos líquidos, sendo por esse motivo pouco relevante a forma como serão tributados (Clavijo, 2013), então não vemos motivo para que venham a ser integrados na lista de atividades.

Mesquita (2014) defendeu ainda o alargamento da lista a atividades ligadas ao setor do turismo e a professores de qualquer grau de ensino.

Conscientes de que o setor do turismo constitui um setor estratégico para a economia nacional<sup>28</sup>, parece-nos que será pertinente a sua inclusão na lista de atividades relevantes ao regime. Pelo contrário, não nos parece que se justifique que a lista seja alargada a professores de qualquer grau de ensino, não só porque entendemos que o argumento apresentado não é suficiente para o justificar (os professores universitários já constam da lista), mas também porque em Portugal existe um excedente de professores, nomeadamente nos graus de ensino não universitário.

A Comissão para a Reforma do IRS veio, por seu lado, defender a introdução de duas novas profissões à lista de atividades constantes na referida Portaria: atuários e pilotos aeronáuticos. Ainda que não se conheçam os estudos que suportam esta proposta,

---

<sup>26</sup> Sócio da sociedade de advogados espanhola *Cuatrecasas*, com escritórios também em Portugal.

<sup>27</sup> Professor titular de Economia Financeira e Contabilidade na Universidade de Barcelona.

<sup>28</sup> No ano de 2013, este setor, contribuiu com 9,2% para o PIB nacional, de acordo com os dados apresentados pelo Secretário de Estado do Turismo, Adolfo Mesquita Nunes, numa entrevista à revista Portugal Global, da AICEP Portugal (6-11).

acreditamos que só foi apresentada por se encontrar devidamente fundamentada pelo que, a nosso ver, fará todo o sentido acolhe-la.

Por outro lado, a complexa operacionalização de alguns dos requisitos exigidos para a aplicação do regime, nomeadamente no “(...) caso das situações elencadas no Código 8, n.º 801 da portaria, relativamente às quais a lei exige a verificação de uma conexão entre a atividade do sujeito passivo e contratos celebrados ao abrigo do CFI”, explica, na opinião da Comissão (2014: 54), o motivo pelo qual não se tenha conseguido atrair muitos profissionais/colaboradores de alto valor acrescentado comparativamente com pensionistas.

Nesse sentido, aquela Comissão avançou com a proposta de se retirar “a referência ao investimento produtivo (de modo a ficarem abrangidos investimentos noutros setores da economia – p.ex., em tecnologias de informação)” e eliminar “o referido requisito de conexão destes profissionais com contratos celebrados ao abrigo do CFI” (2014: 54).

Por fim, a Comissão propôs ainda que se aplicasse o método de isenção a todos os rendimentos da Categoria B de fonte estrangeira, tal como sucede já com os rendimentos da Categoria A, e não apenas aos que constam da lista de atividades de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

Porque nos parece que as propostas apresentadas pela Comissão se encontram devidamente fundamentadas, lamentamos que não tenham, até agora, merecido qualquer tipo de acolhimento, pois acreditamos que tenderão a atrair um maior número de pessoas, não só por via do alargamento das atividades constantes da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, mas também por via da isenção de tributação alargada a outros rendimentos da Categoria B de fonte estrangeira.

### **1.9. A Autorização de Residência para Atividade de Investimento em Portugal (ARI) – Vistos Dourados**

Através do denominado regime de “Autorização de residência para a atividade de investimento (ARI)”, também conhecido por Vistos Dourados, previsto na Lei n.º 23/2007,

de 4 de julho e alterado nos termos da Lei n.º 29/2012, de 9 de agosto, em vigor desde 8 de outubro de 2012, o Governo português pretendeu dinamizar a economia portuguesa.

Este regime consagra uma “autorização de residência” dirigida a todos os cidadãos nacionais de países terceiros que pretendam exercer uma atividade de investimento, bem como a cidadãos nacionais de países terceiros titulares de capital social de uma sociedade com sede em Portugal ou num outro Estado Membro (EM) da UE e com estabelecimento estável em território nacional.

Os requisitos mínimos para a aplicação do regime, regulados pelo Despacho n.º 11820-A/2012, de 4 de setembro, passaram a ser menos exigentes com a alteração promovida pelo Despacho n.º 1661-A/2013, de 28 de janeiro. Assim, consideram-se reunidos os requisitos mínimos relativos à atividade de investimento, quando pelo menos uma das seguintes condições se verifica:

- A transferência de capitais no montante igual ou superior a € 1.000.000 (considera-se preenchido quando o requerente demonstre ter realizado investimentos no valor mínimo exigido, incluindo em ações ou quotas de sociedades); ou
- A criação de um mínimo de 10 (inicialmente era de 30) postos de trabalho (o requerente tem de comprovar a criação dos postos de trabalho e inscrição dos respetivos trabalhadores na Segurança Social); ou
- A aquisição de bens imóveis de valor igual ou superior a € 500.000 (o requerente tem de demonstrar a titularidade do imóvel ou, em caso de compropriedade, que adquiriu uma quota correspondente a € 500.000, ou fazer prova de que é titular de um contrato de promessa de compra e venda com entrega de um sinal mínimo de € 500.000 – neste caso a aquisição deverá ser concretizada até ao pedido de renovação da autorização de residência).

Qualquer uma destas atividades de investimento deverá ser mantida pelo período mínimo de 5 anos, contados a partir da data da concessão de autorização de residência.

Verificados um dos três requisitos quantitativos, à data do pedido de permissão de residência, é concedida uma autorização inicial de 2 anos, que poderá ser convertida num visto permanente, ou posteriormente num passaporte português se o investimento se

manter pelo menos durante 5 anos. Os titulares de Vistos Dourados poderão ainda requerer o reagrupamento familiar<sup>29</sup>.

O período de permanência obrigatório, no território nacional, é de 7 (inicialmente era de 30) dias no primeiro ano e de 17 (inicialmente era de 60) dias nos anos subsequentes.

Este regime não obsta que o investidor possa vir a ter acesso ao regime dos RNH, desde que cumpridos os requisitos legais previstos na lei, o que lhe dá acesso a um conjunto de benefícios fiscais, como tivemos oportunidade de expor anteriormente.

Desde março de 2013, altura em que foi atribuído o primeiro Visto Dourado, este programa terá criado cerca de 20 mil postos de trabalho, representando um investimento de 1.300 milhões de euros, dos quais 95% na compra de casas, e representando 120 milhões de euros de receitas fiscais<sup>30</sup>.

À semelhança do regime dos RNH o regime dos Vistos Dourados não se apresenta como uma medida mundialmente inédita<sup>31</sup>. Contudo, como se apresenta “menos oneroso para os interessados e reúne melhores condições para a sua concretização” (Lott, 2013, p. 29) coloca-se à frente nas preferências dos investidores estrangeiros.

### 1.10. Notas finais

O regime fiscal dos RNH “constitui um fator de estímulo da competitividade fiscal internacional do país” (Esteves, 2014, p. 63). Não obstante ter sido integrado no CFI a sua integração deve-se a “uma escolha política no sentido de tratar conjuntamente duas matérias que, totalmente diversas, lidam com uma temática semelhante – a atração de

---

<sup>29</sup> O reagrupamento familiar, isto é, o direito do imigrante se reunir com a sua família, constitui a materialização de um direito reconhecido pelas Nações Unidas que vai ao encontro do princípio consagrado no parágrafo 3.º do artigo 16.º da Declaração Universal dos Direitos do Homem.

Este instituto encontra-se previsto na subsecção IV (Autorização de residência para reagrupamento familiar) da Lei n.º 29/2012, de 9 de agosto – artigos 98.º a 107.º.

Sob o regime de reagrupamento podem beneficiar designadamente cônjuge, filhos menores ou maiores se dependentes – artigos 99.º e 100.º da Lei n.º 29/2012, de 9 de agosto.

<sup>30</sup> Estudo da Associação Portuguesa de Resorts e da consultora *PricewaterhouseCoopers* (PwC) sobre turismo residencial, baseado em dados da Associação dos Profissionais e Empresas de Mediação Imobiliária de Portugal, relativo a 2014, citado pelo Vice-Primeiro-Ministro, Dr. Paulo Portas, durante o debate sobre a proposta de revisão de regime de autorizações de residência para atividades de investimento, na Assembleia da República, em 2015-03-12 (Portal do Cidadão, 2015).

<sup>31</sup> Na Europa, países como a Irlanda, Malta, Letónia, Grécia e Espanha apresentam regimes muito semelhantes.

investimento estrangeiro, seja sob a forma societária, seja sob a forma individual” (Borges & Sousa, 2009, p. 17).

Com o objetivo de atrair para o nosso país mão-de-obra qualificada em atividades consideradas com elevado valor acrescentado, com caráter científico, artístico ou técnico, para além de reformados e contribuintes de elevados rendimentos, este regime apresenta-se como uma derrogação da regra geral de tributação no que respeita aos residentes habituais, instituindo uma redução de taxa na tributação de alguns rendimentos e concedendo a isenção de tributação a outros, desde que observados determinados requisitos.

No entanto, porque constitui uma medida “de caráter excecional instituída para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes superior ao da própria tributação que por ele(a) é afastada” (Nabais, 2009, p.122) ele configura um verdadeiro benefício fiscal.

Contudo, apesar da importância que é reconhecida ao regime, nos primeiros anos de vigência mostrou-se pouco eficiente, não só pelos procedimentos administrativos e burocráticos impostos, de difícil execução, nomeadamente no que respeita à necessidade de certificação da não residência em território nacional nos cinco anos anteriores, mas também pelas diferentes interpretações feitas pela AT e por vários juristas e consultores.

Porém, após algumas alterações legislativas que promoveram simplificações e esclarecimentos de procedimentos, o número de candidatos ao regime aumentou substancialmente.

Dados do Ministério das Finanças (MF) revelaram que “até ao final de maio de 2013, cerca de 1.300 candidatos solicitaram a inscrição no regime dos RNH, sendo que cerca de 50% destas inscrições ocorreram entre final de 2012 e maio de 2013” (2013: 39-40).

Mais recentemente, Brito (2014) dava conta<sup>32</sup> que só no ano de 2013 tinham sido recebidos 1.078 pedidos de adesão ao regime, num total de 1.630 (dos quais 183 foram rejeitados) desde a sua criação.

Estes dados são fortemente reveladores do crescente interesse por parte dos estrangeiros pelo regime dos RNH.

---

<sup>32</sup> Dados revelados pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais ao jornal PÚBLICO.

## CAPÍTULO 2 – COMPARAÇÃO INTERNACIONAL DO REGIME

A livre circulação de pessoas tem-se revelado um fator decisivo na adaptação e ajustamento dos regimes de tributação.

Neste contexto, os Estados, com o objetivo de tornarem as suas economias mais competitivas, têm vindo a criar condições fiscais mais favoráveis para a fixação de profissionais que desenvolvam atividades de elevado valor acrescentado, através da adoção e alteração das regras sobre a residência fiscal e da criação de regimes fiscais próprios para atraírem esses indivíduos.

Pelo tipo de destinatários que pretendem atrair estes regimes podem ser agrupados em três grupos,

destrinçando-se aqueles que preveem uma tributação mitigada do rendimento de fonte estrangeira e os que estabelecem tributações favoráveis do de fonte doméstica, sendo, como tais, respetivamente dirigidos a quem adquira uma residência permanente, por um lado, e aos expatriados (*rectius* impatriados) e residentes temporários, por outro (Borges & Sousa, 2009, p. 9).

Por conseguinte, existem regimes predominantemente dirigidos a pessoas físicas que passem a residir de forma permanente nesse Estado (Reino Unido), outros predominantemente dirigidos a pessoas físicas que pretendem residir de forma temporária nesse Estado (Áustria, Bélgica, Finlândia, França, Luxemburgo, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Malta e Suécia) e outros ainda que se destinam a ambos os tipos de destinatários (Chipre, Espanha, Holanda e Portugal).

Os regimes que integram os dois primeiros grupos são classificados como monistas, desmultiplicando-se em monistas de cariz permanente ou temporário, consoante visem apenas a residência permanente ou temporária dos seus destinatários, já os regimes que integram o terceiro grupo são classificados como dualistas (Nascimento *et al.*, 2010).

Desta feita, impõe-se a análise dos regimes em vigor em alguns desses países, através da apresentação das suas características, ainda que de forma sumária. Por razões económicas e

políticas, iremos centrar a nossa análise apenas nos regimes em vigor nos países da UE<sup>33</sup>, pois são os que apresentam maior afinidade com Portugal.

## 2.1. Áustria

A Áustria tem disponível um regime especial destinado a cientistas, investigadores, artistas ou atletas que se deslocam para aquele território por razões de interesse público.

Este regime prevê não só a dedução de determinadas despesas<sup>34</sup> aquando do cálculo da matéria coletável, mas também a compensação pelo acréscimo tributário em resultado da deslocação para aquele território, relativamente aos rendimentos que não sejam considerados de fonte austríaca para não residentes.

Como condições de acesso ao regime o trabalhador tem de reunir as seguintes condições:

(i) nos últimos 10 anos à aplicação do regime, não pode ter sido residente na Áustria; (ii) o trabalho naquele país tem de ser temporário (máximo de 5 anos); e (iii) o salário tem de ser sujeito a imposto naquele território.

O período de vigência do regime não pode ser superior a 5 anos.

## 2.2. Bélgica<sup>35</sup>

No ano de 1983, a Bélgica criou um regime especial de tributação destinado a executivos e investigadores estrangeiros que passassem a residir temporariamente naquele país, o denominado *tax scheme for foreign researchers and key employees*<sup>36</sup>.

Este regime prevê que os seus beneficiários sejam tributados como não residentes para efeitos da legislação fiscal belga, sendo apenas tributados pelos rendimentos auferidos com

---

<sup>33</sup> Tendo por base o “*Global Individual Tax Handbook 2015*”, do IBFD, sempre que não indicada outra fonte.

<sup>34</sup> Despesas relativas com: (i) mudança de residência; (ii) com uma segunda habitação no Estado onde trabalha, até ao montante de € 2.200, desde que seja mantida a residência principal no país de origem; (iii) propinas escolares relativas aos filhos do trabalhador que frequentem escolas particulares, até ao montante de € 110 por mês e por filho, e (iv) viagens até à residência no país de origem, até € 306 por mês.

<sup>35</sup> Circular n.º Ci.RH.624/325.294, de 8 de agosto de 1983. Consultado em 11 de agosto de 2015 através de <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=558b4842-0486-4e25-b38e-9574d36d9fd8&disableHighlighting=true&documentLanguage=fr#findHighlighted>

<sup>36</sup> Regime fiscal para investigadores estrangeiros e empregados chave (tradução livre do autor).



a atividade profissional que exercem naquele território. Ficam excluídos de tributação: (i) a parte do rendimento do trabalho relacionado com o número de dias de trabalho fora da Bélgica (chamada exclusão de viagem); e (ii) certos subsídios ou reembolso de despesas<sup>37</sup>.

A aplicação do regime implica a verificação de três condições: (i) o seu beneficiário tem de ser um cidadão estrangeiro e tem de demonstrar que mantem o seu centro de interesses económicos, financeiros e sociais no país de origem; (ii) o emprego na Bélgica deve ser temporário; e (iii) a empresa empregadora tem de fazer parte de um grupo internacional.

Verificadas as condições, a aplicação do regime depende ainda de uma autorização prévia concedida pelas autoridades fiscais belgas. Este pedido, apresentado conjuntamente pelo empregado e pelo empregador no prazo de 6 meses após o início do mês seguinte à chegada do trabalhador à Bélgica, deve indicar as razões pelas quais o trabalhador deve ser qualificado de relevante.

Não obstante as concessões não serem concedidas por um período de tempo fixo, a administração fiscal belga emitiu recentemente novas diretrizes, que estabelecem uma avaliação da aplicação depois de 10 anos e 15 anos. Se as condições para o regime continuarem a ser cumpridas, o regime pode ser mantida até um total de 20 anos.

### 2.3. Chipre<sup>38</sup>

O Chipre tem já há alguns anos um regime fiscal favorável para não residentes que se deslocam para aquele território para trabalhar.

Este regime, que na sua génese tinha como objetivo atrair cipriotas que se encontravam fora do país a estudar, prevê uma isenção de 20% do rendimento de trabalho até ao limite máximo de € 8.550 por ano, durante 3 anos, com início a 1 de janeiro do ano a seguir ao início do emprego.

---

<sup>37</sup> Não são tributáveis, dentro de certos limites (o limite global anual será de € 11.250 para executivos que exercem funções em empresas produtivas e de € 29.750 para executivos que exerçam funções de controlo e coordenação ou em centros de pesquisa), alguns subsídios pagos ao trabalhador (subsídio de custo de vida, subsídio de alojamento, equalização fiscal, custos com uma viagem anual ao Estado de origem, etc.). Encontram-se ainda excluídos de tributação o reembolso das despesas de mudança de habitação despesas de educação para o ensino primário e secundário internacional na Bélgica e, excecionalmente, fora da Bélgica.

<sup>38</sup> Consultado em 11 de agosto de 2015 através de <http://www.mfa.gov.cy/mfa/mfa2006.nsf/All/1B489BE42CF90E98C22571A90026371F?OpenDocument>

Mais recentemente, e com o objetivo de atrair empresas ou grupos estrangeiros, foi criado um outro regime fiscal favorável, aplicável a pessoas físicas que se desloquem para aquele território para trabalhar.

Este regime, que garante uma isenção de 50% do rendimento de trabalho, está condicionado à verificação de três condições: (i) o trabalhador, antes de iniciar o trabalho no Chipre, não pode ter sido residente naquele território; (ii) o trabalho tem de ter iniciado após 1 de janeiro de 2012; e (iii) o salário tem de ser superior a € 100.000 por ano.

O regime tem duração de 5 anos, a contar do início do trabalho.

## 2.4. Dinamarca<sup>39</sup>

A Dinamarca tem, desde 1992, um regime especial de tributação, destinado a trabalhadores-chave<sup>40</sup> (também designados por trabalhadores altamente bem pagos) e investigadores<sup>41</sup>, o denominado *tax scheme for foreign researchers and key employees*. Trata-se de um regime reservado não só a estrangeiros como a dinamarqueses, que abrange todos os setores de atividade e cuja última alteração reporta ao ano de 2011.

Este regime prevê que os seus beneficiários sejam tributados a uma taxa de imposto de 26%<sup>42</sup> sobre o seu rendimento bruto<sup>43</sup>, depois de deduzidas as contribuições obrigatórias para a segurança social de 8% (corresponde a uma taxa de tributação de 31,92%).

---

<sup>39</sup> Consultado em 11 de agosto de 2015 através de <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=97319>

<sup>40</sup> Trabalhadores que usufruem remunerações elevadas. A estes trabalhadores não são exigidas qualificações específicas.

<sup>41</sup> Todos os que possuem, no mínimo, qualificações científicas equivalentes às exigidas a nível de doutoramento e que se dediquem à pesquisa numa universidade ou numa empresa privada.

<sup>42</sup> Antes de 2011 os beneficiários do regime podiam optar por ser tributados a uma taxa de 25% sobre o rendimento bruto, durante 3 anos ou por uma taxa de 33% sobre o rendimento bruto, durante 5 anos. Adicionalmente estavam sujeitos a uma contribuição de 8% para a segurança social, não sendo permitido qualquer crédito de imposto.

<sup>43</sup> O rendimento sujeito ao regime especial de tributação é constituído pela remuneração monetária devida nos termos do contrato de trabalho sob a forma de salário, benefícios de férias, taxas, bónus, comissões, etc., bem como a utilização gratuita de carro, telefone, acesso à Internet, bem como serviços de saúde financiados pelo empregador, etc. As despesas particulares do empregado pagas pelo empregador (despesas de habitação, despesas de afastamento, mensalidades escolares, etc.) também configuram rendimento do salário. Outros benefícios disponibilizados pelo empregador e que não constituem salário (por exemplo casa disponibilizada pelo empregador ao trabalhador) estão sujeitos a imposto ao regime normal. O reembolso das despesas do trabalhador no desempenho do seu trabalho por parte do empregador encontra-se isento de tributação.

Os trabalhadores que pretendam beneficiar do regime têm de cumprir os seguintes requisitos: (i) não podem ter sido sujeitos passivo de imposto na Dinamarca nos 10 anos anteriores ao início do contrato de trabalho; (ii) não podem usufruir um salário médio mensal inferior a DKK 61.500 (em 2014 era de DKK 70.600), depois de deduzidas as contribuições obrigatórias para a segurança social e fundo de pensões; (iii) não podem participar ou ter participado, direta ou indiretamente, na gestão, controlo (mais de 50% dos direitos de voto, sendo acionista da empresa) ou capital (25% ou mais do capital social) da entidade empregadora nos 5 anos que antecederam a sua contratação; e (iv) serem recrutados no estrangeiro para trabalharem em empresas sujeitas a imposto na Dinamarca, ou que aí disponham de um estabelecimento estável. Os investigadores que pretendam beneficiar do regime, não necessitam de observar o requisito relativo ao salário mínimo mensal, mas em contrapartida carecem de reconhecimento do *Danish Research Council*<sup>44</sup>.

O regime vigora por um ou mais períodos, não podendo exceder um total de 60 meses.

## **2.5. Espanha<sup>45</sup>**

O regime especial para trabalhadores deslocados que vigora em Espanha desde 2004, foi alterado pela última vez no ano de 2014 com reflexos em 2015. Basicamente, este regime veio permitir que as pessoas físicas que adquiram residência fiscal em Espanha, como consequência da sua deslocalização para aquele território, possam optar por ser tributadas como não residentes.

A partir de 1 de janeiro de 2015<sup>46</sup>, o regime passou a prever que a maioria dos rendimentos seja sujeito a uma taxa única de 24% para montantes até € 600.000 e de 45% para valores

---

As contribuições sociais estrangeiras obrigatórias estrangeiras podem ser deduzidas no cálculo final do imposto nos termos do regime especial de tributação, nas condições previstas na lei. As contribuições para os regimes de pensões administrados pelo empregador que são deduzidas aos rendimentos pessoais, não são incluídas na base de cálculo do imposto sobre o rendimento. As contribuições para regimes de pensões, com exceção dos regimes de pensões da Suécia, Reino Unido, Suíça, Holanda, e outros regimes aprovados nos EM da UE/EEE, devem ser incluídos na base de cálculo do imposto.

<sup>44</sup> Conselho dinamarquês de investigação.

<sup>45</sup> Regime previsto no artigo 93.º da Lei 35/2006, de 28 de Novembro do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Físicas (IRPF) com as alterações da Lei 26/2014, de 27 de novembro. Consultado em 12 de agosto de 2015 através de

[http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Informacion\\_institucional/Campanias/IRPF\\_permanente/Novedades\\_2014/Comparativa%20IRPF%20%20Dic.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/IRPF_permanente/Novedades_2014/Comparativa%20IRPF%20%20Dic.pdf)

superiores e que os juros, dividendos e royalties de fonte doméstica sejam tributados à taxa de 19% (para montantes inferiores a € 6.000), 21% (para montantes iguais ou superiores a € 6.000 e inferiores a € 50.000) e 23% (para montantes iguais ou superiores a € 50.000).

Para poderem usufruir do regime, os seus beneficiários têm de reunir as seguintes condições<sup>47</sup>: (i) não tenham sido residentes em Espanha durante os 10 anos anteriores à sua mudança para aquele território; (ii) a mudança para território espanhol seja consequência de um contrato de trabalho; e (iii) os trabalhos sejam realizados para uma empresa ou entidade residente naquele território ou para um estabelecimento permanente aí situado pertencente a uma entidade não residente.

Desde 1 de janeiro de 2015 os desportistas profissionais deixaram de poder beneficiar deste regime especial. Pelo contrário, passaram a poder beneficiar dele os administradores de entidades em cujo capital não participem, ou participando, essa participação não determine a sua consideração como entidade relacionada para efeitos de imposto sobre as sociedades.

A aplicação do regime vigora durante o ano em que o trabalhador efetua a mudança de residência e nos 5 anos seguintes (não sofreu qualquer alteração), tendo sido dada a possibilidade aos trabalhadores que se deslocaram antes de 1 de janeiro de 2015 de optarem por serem tributados de acordo com regras previstas na nova alteração do regime.

---

<sup>46</sup> Anteriormente o regime previa que a maioria dos rendimentos fosse sujeito a uma taxa única de 24% e os juros, dividendos e royalties de fonte doméstica fossem tributados à taxa de 19%.

<sup>47</sup> Até 31 de dezembro de 2014 para poder usufruir do regime era necessário que o seu beneficiário reunisse as seguintes condições: (i) não ter sido residente em Espanha durante os 10 anos anteriores à sua mudança para aquele território; (ii) a mudança para território espanhol ser consequência de um contrato de trabalho; (iii) os trabalhos serem efetivamente realizados em Espanha, para uma empresa ou entidade residente naquele território ou para um estabelecimento permanente aí situado pertencente a uma entidade não residente em Espanha; (iv) os rendimentos do trabalho resultantes da dita relação laboral não podiam estar isentos de tributação do Imposto sobre os Rendimentos de não Residentes; e (v) as retribuições previsíveis desse contrato de trabalho não podiam ultrapassar a quantia de € 600.000 anuais (requisito aplicável apenas aos contribuintes deslocados no território espanhol desde 1 de janeiro de 2010).

## 2.6. Finlândia<sup>48</sup>

Em 1995, a Finlândia instituiu um regime especial de tributação para trabalhadores-chave<sup>49</sup> estrangeiros que se deslocam para trabalhar naquele território por um período superior a 6 meses. Previsto inicialmente para ser aplicado somente até ao ano de 2015, viu ser alargado o seu prazo de aplicação.

Este regime prevê que os seus beneficiários sejam tributados a uma taxa de imposto de 35% sobre o rendimento bruto do trabalho (retenção feita pelo empregador) não sendo permitidas quaisquer deduções. Os restantes rendimentos auferidos por estes beneficiários serão sempre tributados segundo o regime geral aplicável aos residentes.

Beneficiam deste regime: (i) professores ou investigadores que desenvolvam as suas funções numa instituição de ensino superior na Finlândia; ou (ii) trabalhadores que auferam pelo menos € 5.800 por mês durante toda a sua permanência e cujas funções, ao serviço de um empregador finlandês, exigem qualificações especiais.

Para poderem usufruir do regime, os seus beneficiários não podem ter nacionalidade finlandesa nem ter residido na Finlândia nos 5 anos anteriores que antecederam o pedido de aplicação do regime. Esse pedido deverá ser dirigido às autoridades fiscais no prazo de 90 dias a partir do início do trabalho.

O período máximo em que o benefício é concedido é de 48 meses.

## 2.7. França

A França dispõe atualmente de dois regimes especiais de tributação destinados a trabalhadores destacados naquele território francês.

Um dos regimes é dirigido a trabalhadores estrangeiros, temporariamente destacados para centros gerais ou logísticos de multinacionais francesas. Este regime, atribuído caso a caso, garante que o reembolso das despesas suportadas pelo trabalhador por parte da entidade empregadora seja tratado do seguinte modo:

---

<sup>48</sup> Consultado em 11 de agosto de 2015 através de

<http://www.vero.fi/en->

US/Individuals/Arriving\_in\_Finland/Work\_in\_Finland/Key\_employees\_from\_other\_countries(17267)

<sup>49</sup> No original: “Key employees”

- i. Isenção de tributação das despesas com a primeira viagem a França do trabalhador e do seu cônjuge para se familiarizar com o país; taxas pagas ao agente imobiliário para encontrar alojamento arrendado; despesas com a viagem de chegada e saída de França; despesas extras com a manutenção temporária de dupla residência; taxas alfandegárias; despesas de aluguer de automóveis na chegada e saída de França; despesas de hotel na chegada e partida; custos com a frequência de um curso para aprender a língua francesa (trabalhador e família); honorários de consultoria fiscal; viagens de emergência ao país de origem; despesa com a educação dos filhos ou de uma viagem anual para visita à família caso esta tenha permanecido no país de origem;
- ii. Isenção de tributação, desde que tributadas na esfera da entidade empregadora, das despesas com a compensação da diferença da carga fiscal na França e a que seria aplicável no Estado de origem e das despesas adicionais com a habitação em França; e
- iii. Tributação na esfera dos seus beneficiários do reembolso de outras despesas (despesas privadas).

A condição para a aplicação deste regime está sujeito ao caráter temporário do destacamento, que não poderá exceder os 6 anos.

Desde que o destacamento seja temporário e não exceda o período de 6 anos, podem também beneficiar das isenções previstas no ponto i. os trabalhadores estrangeiros que não tenham sido recrutados para centros gerais ou logísticos de multinacionais francesas.

O outro regime<sup>50</sup>, em vigor desde 2004 (alterado pela última vez em 2008), destina-se a trabalhadores destacados no território francês por uma empresa estrangeira ou diretamente contratados por um empregador francês e a trabalhadores independentes que realizem atividades que requerem qualificações especiais ou que invistam um montante mínimo de 1,3 milhões de euros (valores de 2013) em empresas de pequena ou média dimensão, comprometendo-se a manter as suas ações por um período de, pelo menos, 5 anos.

---

<sup>50</sup> Regime previsto no artigo 155B do Código Geral dos Impostos (*Code Général des Impôts*). Consultado em 12 de agosto de 2015 através de [http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup.jsessionid=3ADPVOFV1BSJLQFIEIQCFEY?espId=1&typePage=cpr02&docOid=documentstandard\\_5829](http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup.jsessionid=3ADPVOFV1BSJLQFIEIQCFEY?espId=1&typePage=cpr02&docOid=documentstandard_5829)

Este regime garante aos seus beneficiários a possibilidade de optarem por uma isenção de 30% da sua remuneração líquida total (opção não disponível para pessoas destacadas em França por um empregador estrangeiro), ou, em alternativa, uma isenção total relativa ao suplemento de remuneração diretamente relacionado com o destacamento para aquele território (subsídio pela diferença de custo de vida, tais como: despesas de alojamento, custos de mudança e equalização fiscal). Os rendimentos obtidos no âmbito da atividade exercida no estrangeiro, desde que realizada direta e exclusivamente no interesse da entidade para quem o trabalhador exerce funções, beneficiam de uma isenção não superior a 20%, ou, em alternativa, de uma isenção do suplemento de remuneração e da parte da remuneração obtida no estrangeiro que não pode exceder 50% da remuneração total líquida tributável. Qualquer que seja a forma de isenção, o rendimento sujeito a imposto na França nunca poderá ser inferior ao rendimento de um trabalhador francês a exercer as mesmas funções na mesma empresa ou local semelhante.

Durante o período de aplicação do regime, os seus beneficiários podem, relativamente ao rendimento de fonte estrangeira como sejam, rendimentos de partes sociais e de direitos de autor recebidos de um devedor residente num Estado com o qual França tenha celebrado convenção sobre dupla tributação, ser tributados em apenas 50% do seu valor.

Para poderem beneficiar deste regime, os sujeitos passivos não podem ter sido considerados residentes fiscais em França nos 5 anos anteriores à data do início das funções para as quais foram destacados.

Do ponto de vista temporal, o regime aplica-se por um período máximo de 6 anos, correspondente ao ano em que se verifica a deslocalização do trabalhador para França e aos 5 anos seguintes.

## **2.8. Holanda**

A Holanda dispõe, desde o ano de 1959, de um regime especial de tributação, destinado a trabalhadores estrangeiros e a trabalhadores deslocados noutros países que passem a exercer as suas funções naquele território, o denominado *30% ruling*.

Este regime, prevê a possibilidade do empregador pagar ao trabalhador um subsídio não tributável correspondente a 30% do seu salário e/ou reembolsá-lo, isento de tributação, dos

custos extraterritoriais<sup>51</sup>, não sendo necessário, em ambos os casos, a comprovação das despesas incorridas. Os beneficiários do regime podem ainda usufruir de um subsídio para os custos extraterritoriais com propinas, desde que: (i) o programa de educação seja baseado num sistema externo; ou (ii) a escola ou departamento sejam, em princípio, abertos apenas para filhos de trabalhadores destacados.

Desde 1 de janeiro de 2012, passaram a poder beneficiar do regime apenas trabalhadores que reúnam as seguintes condições: (i) sejam recrutados ou destacados a partir do estrangeiro para trabalhar na Holanda; (ii) tenham residido a mais de 150 km da fronteira holandesa durante 16 meses dos últimos 24 anteriores ao primeiro dia de trabalho na Holanda (distância medida em linha reta); e (iii) estejam na posse de uma autorização para usufruir do regime (o requerimento a solicitar a autorização deverá ser apresentado pelos trabalhadores à administração fiscal holandesas, no prazo de quatro meses após o início do trabalho).

Para beneficiar do regime, é necessário que o trabalhador aufera um salário que seja no mínimo de € 36.705<sup>52</sup> (€ 52.306 incluindo os custos extraterritoriais) ou de € 27.901<sup>53</sup> (€ 39.859 incluindo os custos extraterritoriais) no caso de ter menos de 30 anos e possuir um mestrado. Sendo cientistas e investigadores que prestem serviços em universidades holandesas não se aplica a condição do valor mínimo salarial.

---

<sup>51</sup> São exemplos de custos extraterritoriais, para efeitos do regime: custos adicionais com o nível de vida (por exemplo: refeições, gás, água e eletricidade), porque os preços na Holanda são mais elevados que no país de origem; custos de uma viagem à Holanda para se familiarizar com o país, possivelmente com a sua família, por exemplo, para procurar uma casa ou escola (inclui a viagem dos restantes membros da família); custos de pedir ou converter documentos oficiais pessoais; despesas com os testes médicos e vacinas para a estadia na Holanda; no caso de manter a residência no país de origem os custos duplos com o alojamento; despesas de alojamento adicionais (preparação da habitação) – se o empregador fornecer alojamento gratuito uma verba para acomodação será tributado como renda e subsídios para móveis não estão sujeitos a este regime –; custos de armazenamento com pertences domésticos que permaneçam no país de origem; custos de viagens para o país de origem para visitas à família ou reuniões de família; custos adicionais pelo cumprimento das obrigações fiscais, com um limite de € 1.000; custos com a frequência de um curso para aprender a língua holandesa (para o trabalhador e restantes membros da família que o acompanham); e custos adicionais com chamadas telefónicas para o país de origem.

Não serão considerados custos extraterritoriais: os subsídios de destacamento, bónus e pagamentos comparáveis (prémio de serviços estrangeiros, subsídio de expatriados, subsídio no exterior); as perdas de capital; os custos de compra e venda de uma casa (despesas de reembolso da compra da casa, taxa de corretores); e a compensação da diferença da carga fiscal na Holanda e a que seria aplicável no Estado de origem (equalização fiscal).

<sup>52</sup> Valores de 2015.

<sup>53</sup> Valores de 2015.



O período máximo para usufruir dos benefícios do regime era de 10 anos, tendo diminuído para 8 anos relativamente às autorizações emitidas a partir de 1 de janeiro de 2012.

## 2.9. Irlanda<sup>54</sup>

A Irlanda dispõe de um regime especial destinado a trabalhadores que se desloquem para aquele território durante os anos de 2012 a 2017<sup>55</sup> por intermédio de um empregador relevante<sup>56</sup>.

Este regime garante uma isenção de 30% do imposto sobre os rendimentos do trabalho acima dos € 75.000<sup>57</sup>. Garante ainda, a isenção de imposto relativamente às verbas atribuídas pelo empregador a título de reembolso, ou pagamento de uma viagem por ano à residência de origem por parte do trabalhador e da sua família e dos custos com educação, até ao limite de € 5.000 por ano e por criança.

Para que o regime possa ser aplicado têm de estar reunidas as seguintes condições: (i) o trabalhador não pode ter sido residente na Irlanda nos 5 anos anteriores e deve ter trabalhado para um empregador estrangeiro durante pelo menos 6<sup>58</sup> meses antes; (ii) o trabalhador tem de passar a ser residente na Irlanda; (iii) o trabalho tem de ser realizado predominantemente na Irlanda e por um período não inferior a 12 meses; e (iv) o salário bruto não pode ser inferior a € 75.000 por ano.

O período de vigência do regime é de 5 anos.

## 2.10. Itália

Itália tem, pelo menos desde o ano de 2003, um regime especial destinado a investigadores que se desloquem para aquele território.

---

<sup>54</sup> “*Special Assignee Relief Programme (SARP)*”. Consultado em 11 de agosto de 2015 através de <http://www.revenue.ie/en/tax/it/reliefs/sarp.html>

<sup>55</sup> Inicialmente só foi previsto para os anos de 2012 a 2014.

<sup>56</sup> Empresa residente num país com o qual a Irlanda assinou uma convenção de dupla tributação fiscal ou um acordo de troca de informações, ou uma sociedade associada de uma empresa deste tipo.

<sup>57</sup> Antes de 1 de janeiro de 2015 este regime garantia uma isenção de 30% do imposto sobre os rendimentos do trabalho entre os € 75.000 e os € 500.000.

<sup>58</sup> Antes de 1 de janeiro de 2015 o período era de 12 meses.

O regime em causa prevê, para os rendimentos de trabalho ou profissionais, uma isenção de 90% do imposto sobre o rendimento e uma isenção total de imposto regional.

A aplicação do regime está condicionada à verificação das seguintes condições: (i) não tenham residido em Itália nos 2 anos anteriores; e (ii) tenham fixado a sua residência em Itália entre o período de 1 de janeiro de 2009 a 31 de dezembro de 2016.

O período máximo para usufruir do regime é de 4 anos.

Neste território, existe ainda um regime aplicável a cidadãos da UE qualificados, que se tornem novamente residentes naquele país, após terem estado a trabalhar ou estudar fora do seu país de origem ou Itália e que antes disso tenham sido residentes naquele território pelo menos durante 24 meses consecutivos. Os beneficiários deste regime gozam de uma isenção de tributação sobre os rendimentos do trabalho de 80%, no caso de mulheres, e de 70%, no caso de homens. Esta isenção está prevista vigorar até 31 de Dezembro de 2015.

## **2.11. Luxemburgo**

As autoridades luxemburguesas introduziram no final do ano de 2010 um regime especial de tributação destinado a trabalhadores altamente qualificados, recrutados ou destacados no estrangeiro. Tendo-se mostrado muito restritivo e com requisitos formais onerosos, o regime foi objeto de duas alterações, uma que entrou em vigor a 1 de janeiro de 2013<sup>59</sup> e outra a 1 de janeiro de 2014<sup>60</sup>. Desde esta última alteração os beneficiários deste regime especial passaram a ser: (i) trabalhadores que normalmente trabalham no estrangeiro, numa empresa pertencente a um grupo internacional localizado fora do Luxemburgo e destacados para uma empresa luxemburguesa propriedade do mesmo grupo internacional; ou (ii) trabalhadores recrutados no exterior para trabalhar no Luxemburgo para uma empresa luxemburguesa ou para uma empresa estabelecida num Estado pertencente à Área Económica Europeia<sup>61</sup> (EEA).

---

<sup>59</sup> Circular LIR n.º 95/2, de 21 de maio de 2013. Consultado em 11 de agosto de 2015 através de [http://www.impotsdirects.public.lu/legislation/legi13/Circulaire\\_L\\_I\\_R\\_n\\_95-2\\_du\\_21\\_mai\\_2013.pdf](http://www.impotsdirects.public.lu/legislation/legi13/Circulaire_L_I_R_n_95-2_du_21_mai_2013.pdf)

<sup>60</sup> Circular LIR n.º 95/2, de 27 de janeiro de 2014. Consultado em 11 de agosto de 2015 através de [http://www.impotsdirects.public.lu/legislation/legi14/Circulaire\\_95-2\\_27012014.pdf](http://www.impotsdirects.public.lu/legislation/legi14/Circulaire_95-2_27012014.pdf)

<sup>61</sup> Até 31 de dezembro de 2013 os trabalhadores recrutados no exterior para trabalhar no Luxemburgo para uma empresa estabelecida num Estado pertencente à EEA não podiam beneficiar do regime.

Para usufruírem do regime os beneficiários têm que cumprir com os seguintes requisitos gerais<sup>62</sup>: (i) passem a ser residentes fiscais do Luxemburgo; (ii) nos 5 anos anteriores, não podem ter sido domiciliados naquele território, nem terem vivido a uma distância de 150 km da zona de fronteira e os seus rendimentos de trabalho não podem ter sido sujeitos ao imposto sobre o rendimento das pessoas físicas no Luxemburgo; (iii) devem exercer a sua atividade profissional a título principal; (iv) o salário bruto tributável não pode ser inferior a € 50.000,00 (bónus e benefícios em espécie não são considerados); (v) não venham substituir outros trabalhadores aos quais o regime não se aplique; e (vi) devem colocar o seu conhecimento e experiência em benefício do pessoal da empresa.

No caso de trabalhadores destacados de um grupo internacional para uma empresa do grupo no Luxemburgo, aos requisitos gerais acrescem vários requisitos especiais: (i) o trabalhador deve ter dentro do grupo uma antiguidade de pelo menos 5 anos, ou ter 5 anos de experiência no setor em causa; (ii) durante o período de destacamento tem de ser mantida a relação de trabalho entre a empresa do grupo estrangeiro e o trabalhador destacado; (iii) durante o período de destacamento no Luxemburgo o trabalhador deve manter um contrato de trabalho com a empresa do grupo estrangeiro de onde veio deslocado; (iv) a afetação temporária do trabalhador destacado deve incluir o direito de voltar à empresa do grupo estrangeiro depois de terminado o período de destacamento; e (v) deve existir um contrato de destacamento do trabalhador celebrado entre a empresa do grupo estrangeiro e a empresa no Luxemburgo.

Aos trabalhadores recrutados no estrangeiro é exigido que possuam profundos conhecimentos num setor ou profissão em que haja dificuldades de recrutamento no Luxemburgo (requisito especial único).

O regime prevê a isenção de tributação na esfera do trabalhador de despesas pagas pelo empregador, como sejam: despesas com mudança; custo do alojamento no Luxemburgo (não podem exceder os € 50.000 por ano, ou 30% da remuneração total fixa anual do trabalhador. O limite de € 50.000 é aumentado para € 80.000 se o trabalhador partilhar

---

<sup>62</sup> A partir de 1 de janeiro de 2013 deixaram de ser condições necessárias que o trabalhador: (i) possuísse um diploma do ensino superior e tivesse profundo conhecimento técnico, ou tivesse adquirido experiência profissional especializada de pelo menos 5 anos no setor que a empresa precisasse ou que a empresa procurasse desenvolver no Luxemburgo; e (ii) desse uma contribuição económica significativa ou viesse a contribuir para a criação de novas atividades económicas com alto valor acrescentado no Luxemburgo.

a casa ou residência com o seu cônjuge ou companheiro); despesas de educação dos filhos; e um montante fixo para despesas incorridas (até ao limite de 8% da remuneração mensal fixa do trabalhador não podendo exceder o montante mensal de € 1.500. Os limites sobem respetivamente para 16% e € 3.000 se o trabalhador partilhar a casa ou residência com seu cônjuge ou parceiro e desde que o cônjuge ou companheiro não exerça uma atividade profissional própria). Qualquer outra remuneração em espécie atribuída ao trabalhador será tratada em conformidade com o regime geral em vigor no Luxemburgo.

Estas despesas serão fiscalmente dedutíveis na esfera do empregador, cumpridas essas limitações, e desde que ele reúna as seguintes condições: (i) deve empregar ou comprometer-se a empregar, pelo menos a médio prazo, 20 trabalhadores a tempo inteiro; e (ii) o número de trabalhadores que beneficiam do regime não pode exceder 30% (10 %, antes de 1 de janeiro de 2013) do número total de trabalhadores a tempo inteiro na empresa (só se aplica a empresas com mais de 10 anos de existência).

Este regime é concedido durante um período máximo de 5 anos.

## 2.12. Malta<sup>63</sup>

Desde 1 de janeiro de 2010, Malta tem em vigor um regime especial de tributação destinado a atrair quadros qualificados de forma a fomentar 3 áreas chave para o país: os serviços financeiros, o *e-gaming* e o setor da aviação (este último apenas a partir de 1 de janeiro de 2012).

Este regime prevê que os rendimentos provenientes de contratos de trabalho auferidos por indivíduos não domiciliados em Malta e recrutados por empresas licenciadas ou reconhecidas pelas autoridades competentes (*Financial Services Authority* ou *Lotteries and Gaming Authority*) sejam tributados a uma taxa fixa de 15% ou fiquem isentos se os rendimentos forem superiores a 5 milhões de euros. Prevê ainda a isenção de tributação dos rendimentos provenientes de fora do território.

---

<sup>63</sup> Regime denominado de “*Highly qualified persons*”. Consultado em 11 de agosto de 2015 através de <https://ird.gov.mt/taxguides/qualifiedpersons.aspx>

Para poder beneficiar deste regime o trabalhador deve reunir um conjunto de condições: (i) os rendimentos de trabalho devem estar sujeitos a imposto nos termos da lei maltesa; (ii) deve estar protegido pela legislação de trabalho maltesa e possuir competência adequada e específica, comprovada pelas autoridades competentes; (iii) deve possuir qualificações profissionais e ter pelo menos 5 anos de experiência profissional; (iv) não pode ter beneficiado de certas isenções e benefícios, previstos na lei tributária de Malta; (v) os rendimentos de trabalho dependente em Malta não podem ser inferiores a € 81.457<sup>64</sup> por ano; (vi) deve comprovar perante as autoridades competentes que: a atividade é desenvolvida numa entidade reconhecida; recebe rendimentos regulares e suficientes para se sustentar a si e ao seu agregado familiar sem ter de recorrer ao sistema de assistência social em Malta; reside numa habitação considerada adequada (respeite as normas gerais de higiene e segurança em vigor em Malta); tem documento de transporte válido; está coberto por um seguro de saúde (extensível a todos os membros da família); e não é domiciliado em Malta.

Do ponto de vista temporal este regime aplica-se por um período máximo de 5 anos, para cidadãos da UE/EEA/Suíça, ou de 4 anos, para cidadãos dos restantes países.

### 2.13. Reino Unido

Desde de 5 de abril de 2015<sup>65</sup>, existe naquele território um regime destinado a residentes<sup>66</sup> não domiciliados<sup>67</sup>, que se caracteriza, essencialmente, pelo facto dos seus beneficiários serem aí tributados apenas pelos rendimentos com origem no Reino Unido ou que para aí sejam remetidos. Para os beneficiários que tenham residido naquele território no mínimo de um período de 12 anos nos últimos 14, o regime prevê uma tributação adicional

---

<sup>64</sup> Valor para 2015.

<sup>65</sup> Antes desta data o regime aplicava-se a: (i) residentes habituais naquele território que vivessem temporariamente noutro país (*not ordinarily resident*); ou (ii) residentes habituais ou não naquele território, mas aí não domiciliados (*resident but not domiciled*).

Com a abolição do conceito de residente habitual, o regime passou a aplicar-se exclusivamente a residentes não domiciliados no Reino Unido.

<sup>66</sup> Considera-se residente no Reino Unido quem tenha permanecido naquele território por um período igual ou superior a 183 dias.

<sup>67</sup> O conceito de domicílio encontra-se definido fora da lei fiscal, podendo ser de três tipos: de origem (adquirido por via paterna no momento do nascimento), de dependência (adquirido por via de representante legal) e de escolha (na escolha do sítio para habitação).

(*remittance basis charge*) de 60.000 GBP por cada ano de aplicação do regime. Este regime prevê ainda a perda de deduções fiscais bem como a isenção das mais-valias no ano da sua aplicação. Reunidas as condições para usufruir do regime, os seus beneficiários têm, obrigatoriamente, que manifestar essa intenção (condição prevista desde 2008).

Do ponto de vista temporal este regime não conhece limites quanto ao período de tempo em que o mesmo pode ser aplicado.

## 2.14. Suécia<sup>68</sup>

A 1 de janeiro de 2001, entrou em vigor na Suécia, um regime especial de tributação para pessoal-chave<sup>69</sup> estrangeiro. A partir de 2012 passaram também a beneficiar do regime os trabalhadores com uma remuneração mensal acima de SEK 89,000<sup>70</sup> (incluindo benefícios mensais).

A principal característica deste regime é que o seu beneficiário irá usufruir de uma redução de 25% do rendimento obtido (salário e regalias atribuídas pelo empregador como sejam contribuições para habitação, despesas de deslocação de e para a Suécia, viagem de férias para o país de origem – duas viagens anuais para o trabalhador e família – e propinas escolares).

Como condições para aplicação do regime é exigido que: (i) os beneficiários sejam estrangeiros; (ii) não tenham sido residentes na Suécia antes de iniciarem o trabalho; (iii) tenham sido recrutados por uma empresa sueca ou uma empresa estrangeira com estabelecimento estável na Suécia; e (iv) o período de residência na Suécia e emprego não pode ser superior a 5 anos.

O regime aplica-se apenas nos 3 primeiros anos da estadia temporária naquele território.

---

<sup>68</sup> Regime denominado de “*Tax relief for foreign key personnel*”. Consultado em 30 de dezembro de 2014 através de <http://forskarskattenamnden.se/forskarskattenamnden/summaryinenglish/taxreliefforforeignkeypersonnel.4.383cc9f31134f01c98a800018147.html>

<sup>69</sup> Cientistas, pesquisadores, técnicos, especialistas e outros com competências que sejam impossíveis ou difíceis de recrutar na Suécia e executivos e gestores que ocupam cargos vitais numa empresa na Suécia (pode ser uma subsidiária de propriedade estrangeira) e especialistas em racionalização, produção, administração, logística, *marketing*, engenharia, finanças e tecnologias de informação e comunicação.

<sup>70</sup> Valores para 2015.

Para beneficiar do regime tem de ser apresentado, ou pelo empregador ou trabalhador, um requerimento dirigido às autoridades fiscais, no prazo de 3 meses do início do trabalho.

### **2.15. Resumo dos regimes em vigor na UE**

Esquemáticamente é possível sintetizar os regimes em estudo considerando as condições de acesso, as principais vantagens e a sua duração, da forma como se apresenta no quadro seguinte:

PAÍS	CONDIÇÕES DE ACESSO	VANTAGENS DO REGIME	DURAÇÃO
Áustria	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cientistas, investigadores, artistas ou atletas;</li> <li>• Não pode ter sido residente na Áustria nos últimos 10 anos à aplicação do regime;</li> <li>• O trabalho naquele país tem de ser temporário (máximo de 5 anos); e</li> <li>• O salário tem de ser sujeito a imposto naquele território.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Isenção de imposto quanto às verbas pagas pelo empregador para cobertura de certas despesas, desde que não ultrapassem 35% do seu salário; e</li> <li>• Compensação pelo acréscimo tributário em resultado da deslocação, relativamente aos rendimentos que não sejam considerados de fonte austríaca para não residentes.</li> </ul>	5 anos
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Executivos e investigadores estrangeiros.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tributados como não residentes (isenção dos rendimentos obtidos no exterior), ficando excluídos de tributação: parte do rendimento do trabalho relacionado com o número de dias de trabalho fora da Bélgica e, dentro de certos limites, alguns subsídios ou reembolso de despesas.</li> </ul>	20 anos
Chipre	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Qualquer não residente que se desloque para aquele país para trabalhar</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Isenção de 20% do rendimento de trabalho até ao limite máximo de € 8.550 por ano.</li> </ul>	3 anos
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Não pode ter sido residente naquele território antes de iniciar o trabalho naquele país;</li> <li>• O trabalho tem de ter iniciado após 1 de janeiro de 2012; e</li> <li>• O salário tem de ser superior a € 100.000.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Isenção de 50% do rendimento de trabalho, no caso de rendimentos anuais superiores a € 100.000.</li> </ul>	5 anos

**Quadro 2** – Síntese dos regimes em vigor na UE**Fonte:** Elaboração própria.



PAÍS	CONDIÇÕES DE ACESSO	VANTAGENS DO REGIME	DURAÇÃO
<b>Dinamarca</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Trabalhadores-chave e investigadores;</li> <li>Não pode ter sido sujeito passivo de imposto na Dinamarca nos 10 anos anteriores ao início do contrato de trabalho;</li> <li>Não pode usufruir um salário médio mensal inferior a DKK 61.500 depois de deduzidas as contribuições obrigatórias para a segurança social e fundo de pensões (não se aplica a investigadores);</li> <li>Não pode participar ou ter participado, direta ou indiretamente, na gestão, controlo ou capital da entidade empregadora nos 5 anos que antecederam a sua contratação; e</li> <li>Tem de ser recrutado no estrangeiro para trabalhar em empresas sujeitas a imposto na Dinamarca, ou que aí disponham de um estabelecimento estável.</li> <li>Os investigadores carecem de reconhecimento do <i>Danish Research Council</i>.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Rendimentos tributados a uma taxa de 26% (deduzido de 8% para contribuições obrigatórias).</li> </ul>	5 anos
<b>Espanha</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Não tenham sido residentes em Espanha durante os 10 anos anteriores à sua mudança para aquele território;</li> <li>A mudança deve ser consequência de um contrato de trabalho; e</li> <li>Os trabalhos devem ser realizados para uma empresa ou entidade residente naquele território ou para um estabelecimento permanente aí situado pertencente a uma entidade não residente.</li> </ul> <p>(Não aplicável a desportistas profissionais)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>A maioria dos rendimentos são sujeitos a uma taxa de 24% para montantes até € 600.000 e de 45% para valores superiores. Juros, dividendos e royalties de fonte doméstica são tributados à taxa de 19% (para montantes inferiores a € 6.000), 21% (para montantes iguais ou superiores a € 6.000 e inferiores a € 50.000) e 23% (para montantes iguais ou superiores a € 50.000).</li> </ul>	5 anos

**Quadro 2** (continuação) – Síntese dos regimes em vigor na UE

Fonte: Elaboração própria.

PAÍS	CONDIÇÕES DE ACESSO	VANTAGENS DO REGIME	DURAÇÃO
<b>Finlândia</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Professores ou investigadores que desenvolvam as suas funções numa instituição de ensino superior naquele território ou trabalhadores que aufram pelo menos € 5.800 por mês, durante toda a sua permanência e que cujas funções, ao serviço de um empregador finlandês, exigem qualificações especiais.</li> <li>Não podem ter nacionalidade finlandesa nem ter residido na Finlândia nos 5 anos anteriores que antecederam o pedido de aplicação do regime (deverá ser dirigido às autoridades fiscais, no prazo de 90 dias a partir do início do trabalho).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Rendimentos tributados a uma taxa de 35%, com rendimento mínimo mensal de € 5.800.</li> </ul>	4 anos
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Trabalhadores estrangeiros destacados para centros gerais ou logísticos de multinacionais francesas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Reembolso de despesas de deslocação estão isentos de tributação;</li> <li>Despesas com a compensação da diferença da carga fiscal na França e a que seria aplicável no Estado de origem e das despesas a habitação em França estão isentas de tributação na esfera do trabalhador se forem tributadas na esfera do empregador.</li> </ul>	6 anos
<b>França</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Trabalhadores destacados no território francês por uma empresa estrangeira ou diretamente contratados por um empregador francês; e</li> <li>Trabalhadores independentes que realizem atividades que requerem qualificações especiais ou que invistam um montante mínimo de 1,3 milhões de euros em empresas de pequena ou média dimensão, comprometendo-se a manter as suas ações por um período de, pelo menos, 5 anos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Opção entre uma isenção de 30% da remuneração líquida total (não disponível para pessoas destacadas em França por um trabalhador estrangeiro) ou, em alternativa,</li> <li>Isenção total relativa ao suplemento de remuneração diretamente relacionado com o destacamento para aquele Estado.</li> </ul>	5 anos
		(continua)	

**Quadro 2** (continuação) – Síntese dos regime em vigor na UE**Fonte:** Elaboração própria.

PAÍS	CONDIÇÕES DE ACESSO	VANTAGENS DO REGIME	DURAÇÃO
		<p>(continuação)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Os rendimentos obtidos no âmbito da atividade exercida no estrangeiro beneficiam de uma isenção não superior a 20%, ou, em alternativa, a uma isenção do suplemento de remuneração e da parte da remuneração obtida no estrangeiro que não podem exceder 50% da remuneração total líquida tributável.</li> </ul>	
<b>Holanda</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Trabalhadores estrangeiros e trabalhadores deslocados noutros países sejam recrutados ou destacados a partir do estrangeiro para trabalhar na Holanda;</li> <li>Tenham residido a mais de 150 km distância da fronteira holandesa durante 16 meses dos últimos 24 anteriores ao primeiro dia de trabalho na Holanda; e</li> <li>Estejam na posse de uma autorização para usufruir do regime.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Subsídio não tributável correspondente a 30% do seu salário e/ou reembolso, isento de tributação, dos custos extraterritoriais. Podem ainda usufruir de um subsídio para os custos extraterritoriais com propinas, desde que verificadas determinadas condições.</li> </ul>	8 anos
<b>Irlanda</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Não tenha sido residente na Irlanda nos 5 anos anteriores;</li> <li>Ter trabalhado para um empregador estrangeiro durante pelo menos 6 meses antes;</li> <li>Tornar-se residente na Irlanda;</li> <li>O trabalho tem de ser realizado predominantemente na Irlanda e por um período não inferior a 12 meses; e</li> <li>O salário bruto não pode ser inferior a € 75.000.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Isenção de 30% do imposto sobre rendimentos do trabalho entre € 75.000 e € 500.000, e</li> <li>Isenção de tributação de alguns encargos reembolsados ou pagos pelo empregador.</li> </ul>	5 anos

**Quadro 2** (continuação) – Síntese dos regimes em vigor na UE

Fonte: Elaboração própria.

PAÍS	CONDIÇÕES DE ACESSO	VANTAGENS DO REGIME	DURAÇÃO
<b>Itália</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Investigadores, os investigadores não tenham residido em Itália nos dois anos anteriores; e</li> <li>Fixem a sua residência em Itália entre o período de 1 de janeiro de 2009 a 31 de dezembro de 2016.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Isenção de 90% do rendimento de trabalho ou profissionais e isenção total do imposto regional.</li> </ul>	4 anos
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cidadãos da UE qualificados que se tornem residentes naquele país, depois de terem estado a trabalhar ou estudar fora do seu país de origem ou Itália mas que antes tenham residido na Itália.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Isenção de 80% do rendimento de trabalho, para as mulheres e de 70% para os homens.</li> </ul>	3 anos
<b>Luxemburgo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Trabalhadores que exerçam funções no estrangeiro, numa empresa pertencente a um grupo internacional localizado fora do Luxemburgo e destacados para uma empresa luxemburguesa propriedade do mesmo grupo internacional e trabalhadores recrutados no exterior para trabalhar no Luxemburgo para uma empresa luxemburguesa ou para uma empresa estabelecida num Estado pertencente à EEA;</li> <li>Passem a ser residentes fiscais do Luxemburgo;</li> <li>Nos 5 anos anteriores, não podem ter sido domiciliados naquele território, nem terem vivido a uma distância de 150 km da zona de fronteira e os seus rendimentos de trabalho não podem ter sido</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Isenção de tributação de despesas pagas pelo empregador dentro de determinados limites.</li> </ul>	5 anos

(continua)

**Quadro 2** (continuação) – Síntese dos regimes em vigor na UE**Fonte:** Elaboração própria.

PAÍS	CONDIÇÕES DE ACESSO	VANTAGENS DO REGIME	DURAÇÃO
	<p>(continuação)</p> <p>sujeitos ao imposto sobre o rendimento das pessoas físicas no Luxemburgo;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Exercer a sua atividade profissional a título principal;</li> <li>• O salário bruto tributável não pode ser inferior a € 50.000;</li> <li>• Não venham substituir outros trabalhadores aos quais o regime não se aplique; e</li> <li>• Devem colocar o seu conhecimento e experiência em benefício do pessoal.</li> </ul> <p>Acrescem ainda condições especiais (ver ponto 2.11).</p>		
<b>Malta</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Quadros qualificados para os setores financeiro, <i>e-gaming</i> e aviação;</li> <li>• Os rendimentos de trabalho têm de estar sujeitos a imposto nos termos da lei maltesa;</li> <li>• Tem de estar protegido pela legislação de trabalho maltesa e possuir competência adequada e específica, comprovada pelas autoridades competentes;</li> <li>• Tem de possuir qualificações profissionais e ter pelo menos 5 anos de experiência profissional;</li> <li>• Não pode ter beneficiado de certas isenções e benefícios, previstos na lei tributária de Malta;</li> <li>• Os rendimentos de trabalho dependente em Malta não podem ser inferiores a € 81.457/ano;</li> <li>• Tem de comprovar perante as autoridades competentes o cumprimento de determinadas condições (ver ponto 2.12).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rendimentos tributados a uma taxa de 15% ou isentos se superiores a 5 milhões de euros.</li> </ul>	5 ou 4 anos

**Quadro 2** (continuação) – Síntese dos regimes em vigor na UE**Fonte:** Elaboração própria.

PAÍS	CONDIÇÕES DE ACESSO	VANTAGENS DO REGIME	DURAÇÃO
<b>Portugal</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Trabalhadores altamente qualificados e reformados;</li> <li>• Tornarem-se fiscalmente residentes nos termos da lei portuguesa; e</li> <li>• Não terem sido residentes em território português nos 5 anos anteriores à aplicação do regime.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rendimentos auferidos em atividades de valor acrescentado tributados a uma taxa de 20%.</li> <li>• Restantes rendimentos obtidos em Portugal tributados de acordo com as regras gerais. Rendimentos obtidos no estrangeiro isentos.</li> </ul>	10 anos
<b>Reino Unido</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Residente e não domiciliado.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tributados apenas pelos rendimentos com origem no Reino Unido ou que para aí sejam remetidos.</li> <li>• Para os beneficiários que tenham residido naquele território no mínimo de um período de 12 anos nos últimos 14 o regime prevê uma tributação adicional (<i>remittance basis charge</i>) de 60.000 GBP por cada ano de aplicação do regime. Perda de deduções fiscais bem como a isenção das mais-valias no ano da sua aplicação.</li> </ul>	Sem limite temporal
<b>Suécia</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pessoal chave estrangeiro e trabalhadores com uma remuneração mensal acima de SEK 89,000;</li> <li>• Não terem sido residentes na Suécia antes de iniciarem o trabalho;</li> <li>• Terem sido recrutados por uma empresa sueca ou uma empresa estrangeira com estabelecimento estável na Suécia; e</li> <li>• O período de residência na Suécia e emprego não pode ser superior a 5 anos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Isenção de 25% do imposto sobre rendimentos do trabalho.</li> </ul>	3 anos

**Quadro 2** (continuação) – Síntese dos regimes em vigor na UE**Fonte:** Elaboração própria.

## **2.16. Reflexões acerca dos vários regimes em vigor na UE**

Observando os pressupostos e conteúdos dos regimes em vigor na UE, é possível diferenciar aqueles que se encontram mais diretamente orientados para atrair trabalhadores altamente qualificados de outros que, visando atrair esses profissionais qualificados, têm como principal objetivo a deslocalização de empresas e centros de decisão mediante a concessão de vantagens fiscais aos trabalhadores garantindo uma diminuição dos encargos para as empresas o que as torna mais competitivas no âmbito da contratação internacional de trabalhadores (Clavijo, 2013).

Com efeito, atendendo aos pressupostos, determinados regimes<sup>71</sup> impõem como condição obrigatória para a sua aplicação que o trabalhador apresente uma determinada qualificação ou experiência profissional numa área que seja escassa ou inexistente ou de grande valor para o mercado de trabalho desse território. Este requisito é característico dos regimes que pretendem atrair essencialmente trabalhadores qualificados e não empresas ou centros de decisão.

Pelo contrário, os regimes que são de aplicação geral<sup>72</sup> dificilmente se pode defender que tenham como objetivo principal atraírem trabalhadores qualificados. Contudo, isto não significa que estes regimes estejam diretamente voltados para a atração de empresas ou centros de decisão. Nestes casos há que analisar o conteúdo dos mesmos para verificar se o que pretendem é efetivamente atrair empresas ou centros de decisão através da concessão de benefícios fiscais aos trabalhadores, como será o caso do regime espanhol, ou atrair pessoas com elevados rendimentos, como será o caso do regime do Reino Unido.

Observando os benefícios que os regimes concedem, conclui-se que aqueles que visam, essencialmente, ressarcir os trabalhadores dos gastos que incorrem com a sua deslocação para aqueles territórios<sup>73</sup> são regimes que pretendem efetivamente fomentar a contratação internacional. O mesmo não poderá dizer-se quanto aos regimes que concedem fundamentalmente a redução da carga fiscal<sup>74</sup>. Ainda que esta circunstância não obste que

---

<sup>71</sup> É o caso da Áustria, Bélgica, Finlândia, Holanda, Itália, Malta, Portugal e Suécia.

<sup>72</sup> É o caso dos regimes que vigoram no Reino Unido e em Espanha.

<sup>73</sup> É o caso dos regimes que vigoram na Áustria, Holanda e Luxemburgo.

<sup>74</sup> É o caso dos regimes que vigoram em Espanha, Dinamarca, Finlândia, Malta e Portugal.

os mesmos não visem atrair trabalhadores qualificados, tal é necessário que os mesmos a prevejam, pois não sendo assim tal objetivo pode nunca chegar a ser alcançado.

Mas independentemente dos objetivos reais que se encontram subjacentes a cada um dos regimes em vigor na UE, importa saber em que medida é que o regime português se apresenta competitivo face aos demais. Para tal iremos comparar não só as vantagens que cada um promove mas também a sua duração.

Segundo Rodríguez (2014), considerando as vantagens concedidas aos seus beneficiários, são mais competitivos os regimes em que se aplica uma tributação do tipo proporcional, ao estilo *flat tax*<sup>75</sup>.

Tomando por base a posição daquele autor, concluímos que os regimes que se mostram mais competitivas são os que vigoram na Dinamarca, Espanha, Malta e Portugal.

Destes quatro regimes, numa primeira análise, aquele que parece ser o mais competitivo é o de Malta, pois a sua taxa de tributação é de apenas 15%, contra os 20% de Portugal, os 24% e 45% de Espanha e os 26% da Dinamarca. Contudo, se olharmos para o período de vigência do regime, de 4 ou 5 anos contra os 10 anos de Portugal, ele deixa de se assumir como tal.

Ao nível do período de duração do regime, Portugal só tem à sua frente os regimes em vigor na Bélgica (20 anos) e no Reino Unido (sem limite temporal). No entanto, atendendo às taxas de tributação concedidas aos beneficiários desses regimes, verificamos que as aplicadas no regime português são claramente mais favoráveis do que as aplicadas na Bélgica e no Reino Unido, cuja taxa mais elevada chega a 50%. Assim, não obstante o regime da Bélgica poder garantir um período de duração que é o dobro do que vigora em Portugal, o facto da taxa de tributação poder ser mais do que o dobro da prevista em Portugal, pode contribuir para que este último se apresente como o mais competitivo destes dois regimes.

Face ao seu congénere espanhol o regime português mostra-se mais competitivo, não só ao nível da sua duração e taxa de tributação, mas também porque a sua aplicação está dependente da verificação da condição de que o seu beneficiário não seja residente em

---

<sup>75</sup> Sistema que se caracteriza pela aplicação de uma taxa proporcional sobre todos os rendimentos líquidos (Basto, 2007).



território nacional nos últimos cinco anos, enquanto no caso do espanhol esse período é de 10 anos, à semelhança do que acontece com os regimes em vigor na Áustria e na Dinamarca.

Como se pode verificar pelo exposto não é possível identificar, com rigor, o regime mais competitivo na medida em que todos apresentam vantagens que se diferenciam de uma forma transversal.

Nesse sentido, o regime português não é exceção. Porém, pelas características que apresenta, nomeadamente quanto ao âmbito e critérios de aplicação, bem como quanto à duração, concordamos com todos os que defendem que se trata de um regime que facilmente pode competir com os restantes em vigor na UE (Cinca *in* Saez, 2015; Brito, 2014; Mesquita, 2014; Pisco, 2013).

Mas ainda que estes regimes apresentem diferenças, o facto é que todos eles implicam que os seus beneficiários mudem a sua residência, ainda que de forma temporária, para outro Estado (normalmente vindos do país de onde são naturais). Esta situação pode, muitas vezes, ser potenciadora de conflitos (quando ambos os Estados reclamarem para si a tributação dos rendimentos obtidos por estes contribuintes) cuja resolução terá obrigatoriamente que passar pelo recurso às CDT.



## CAPÍTULO 3 – AS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

As CDT constituem uma medida específica de acordos internacionais que visam atenuar ou eliminar o fenómeno da dupla tributação jurídica, que num contexto internacional cada vez mais globalizado, em que as fronteiras dos Estados deixaram de assumir um papel impeditivo à livre circulação de bens e serviços, pessoas e capitais, se apresenta como um obstáculo real a este novo paradigma. A eliminação deste obstáculo, através da regulamentação do direito que os Estados envolvidos têm de tributar, tem evitado a deslocalização de rendimentos e capitais para esses Estados por razões meramente fiscais.

Todavia, as CDT não se limitam a estabelecer aspetos delimitativos do direito de tributar dos Estados intervenientes. Elas “podem criar deveres de cooperação e de troca de informação entre as respetivas administrações fiscais” (Sanches, 2007, p. 82).

Mas, apesar do fenómeno da dupla tributação internacional ser “tão velho como o mais velho dos impostos” (Masao Kambe *in* Pires, 1984, p. 178), é

[...] relativamente recente o movimento no sentido da celebração de tratados contra a dupla tributação; e o facto não é de estranhar se se atender ao predomínio durante muito tempo exercido pelas formas imobiliárias da riqueza e à menor intensidade das relações económicas internacionais, o que determinava uma reduzida frequência de casos em que a mesma manifestação de riqueza se encontrava submetida a mais do que um ordenamento tributário (Xavier, 2014, p. 99)

Os primeiros tratados contra a dupla tributação remontam ao século XIX<sup>76</sup> (Vogel, 1986). Contudo, foi somente no século XX, com o fim da 1.ª Guerra Mundial, que a Sociedade das Nações – precursora da Organização das Nações Unidas (ONU) – desenvolveu vários modelos relacionados com aquele fenómeno. Quatro dos modelos desenvolvidos nos anos de 1926 e 1927 foram, em 1928, aprovados por vinte e oito Estados.

Tomando como ponto de partida os estudos já efetuados pela Sociedade das Nações, a OCDE (sucessora da Organização para a Cooperação Económica Europeia) iniciou uma

---

<sup>76</sup> Tratado entre a Prússia e a Saxónia, de 16 de abril de 1869 e o Tratado entre a Áustria e a Hungria, de 21 de junho de 1899.

série de propostas de modelos de tratados contra a dupla tributação internacional, que culminaram com a publicação, no ano de 1963, do MC OCDE. Tal como o modelo apresentado pela Sociedade das Nações, este modelo privilegiava o critério de residência. Foi revisto pela primeira vez no ano de 1977 e com a adoção de um modelo aberto, no ano de 1991, ficou assegurado o caminho às constantes revisões.

No ano de 1971, o Grupo Andino<sup>77</sup>, constituído por alguns países em vias de desenvolvimento, criou um modelo que passou a colocar a ênfase no princípio da fonte, perseguindo desta forma a neutralidade na importação de capital.

Entretanto, os Estados Unidos, como forma de demonstrarem a sua força política no tratamento de questões de âmbito tributário internacional, publicaram, no ano de 1976, o seu próprio tratado que serve de base às suas negociações em matéria de dupla tributação.

Já na década de 80, a ONU, desenvolveu um modelo com uma estrutura e disposição muito semelhante ao MC OCDE. Contudo, o modelo da ONU diverge do MC OCDE na medida em que procura criar condições mais favoráveis para proteger os países menos desenvolvidos, nomeadamente pela via do reforço do princípio da fonte em detrimento do princípio da residência.

Todavia, não obstante existirem vários modelos contra a dupla tributação o mais utilizado pelos Estados é o MC OCDE, facto que se justifica não só pela representatividade económica que a organização apresenta, uma vez que é composta por 34 Estados, mas também porque a maioria desses Estados ostenta um elevado grau de desenvolvimento.

Portugal, como membro da OCDE, nas CDT's que celebrou ao longo dos anos tem tido como referência o MC OCDE, motivo pelo qual iremos conferir-lhe uma maior ênfase.

### **3.1. A dupla tributação jurídica e a dupla tributação económica**

Antes de analisarmos o MC OCDE, importa, não só esclarecer em que momento ocorre o fenómeno da dupla tributação jurídica ou internacional, mas também diferenciá-lo da dupla tributação económica.

---

<sup>77</sup> Bolívia, Chile, Equador, Colômbia, Perú e Venezuela (este último apenas a partir do ano de 1973).

Para Xavier (2014) a dupla tributação jurídica exige dois requisitos: a identidade de facto e a pluralidade de normas. Para este autor a identidade de facto baseia-se na regra das quatro identidades, exigindo-se a identidade do objeto, do sujeito, do período tributário e do imposto. Já a pluralidade das normas assenta no princípio de que essas normas têm de pertencer a ordenamentos jurídicos tributários distintos e soberanos, pelo que não existe uma autoridade distinta e superior a quem incumbe a delimitação do poder tributário.

No mesmo sentido, Morais (2008: 111) defende que a dupla tributação internacional ocorre quando “está em causa a pretensão de dois Estados tributarem, na titularidade de uma mesma pessoa, o mesmo rendimento (em impostos sobre o rendimento), relativamente a um mesmo ano.”.

Já a dupla tributação económica acontece quando duas entidades juridicamente distintas são tributadas pelo mesmo rendimento ou património (Pereira, 2014). O exemplo clássico deste fenómeno é a tributação dos lucros: primeiro tributados na esfera da entidade que os gerou e de seguida tributados na esfera do seu beneficiário no momento da distribuição.

O direito tributário internacional tem como foco a dupla tributação jurídica internacional, sendo ela o alvo dos tratados que visam evitar os efeitos deste fenómeno. Tal posição encontra expressão nos comentários feitos pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE aos artigos 23.º-A e 23.º-B do MC OCDE (2013, p. 507):

1. Estes artigos tratam da chamada dupla tributação jurídica, isto é, quando a mesma pessoa é tributada na titularidade do mesmo rendimento ou património por mais de um Estado.
2. Convém distinguir esta situação da chamada dupla tributação económica, ou seja, quando duas pessoas distintas são tributadas a título do mesmo rendimento ou património. Se dois Estados desejarem resolver problemas de dupla tributação económica, devem fazê-lo através de negociações bilaterais.

Feita a diferenciação dos conceitos, iremos, de seguida, proceder à análise, ainda que breve, da estrutura e conteúdo do MC OCDE.

### **3.2. Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE**

Os países membros da OCDE há muito tempo que tomaram

[...] consciência da necessidade de clarificar, uniformizar e assegurar a situação fiscal dos contribuintes que exercem uma atividade comercial, industrial, financeira ou outra noutros países, graças à aplicação por todos os países de soluções comuns a casos idênticos de dupla tributação (Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, 2013, p. 9).

Sendo este o principal objetivo do MC OCDE ele “permite resolver de maneira uniforme os problemas que se suscitam mais comumente no domínio da dupla tributação jurídica internacional” (Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, 2013, p. 9).

Deste modo, o MC OCDE, sempre que possível, estabelece uma regra única para cada caso. Ainda assim, ele confere um certo grau de flexibilidade, permitindo aos países membros uma certa liberdade, no que respeita, por exemplo, à escolha dos métodos de eliminação da dupla tributação, à fixação das taxas do imposto retido na fonte sobre os dividendos e, em determinadas circunstâncias, à imputação dos lucros a um estabelecimento estável com base na repartição dos lucros totais da empresa (Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, 2013).

Com o objetivo de ilustrar ou interpretar as disposições constantes em cada um dos artigos da Convenção foram redigidos e aprovados por peritos representativos dos países Membros no seio do Comité dos Assuntos Fiscais, comentários a cada um deles. Pese embora estes comentários são se destinem a ser anexados às Convenções celebradas entre os países membros assumem grande utilidade na aplicação e interpretação das mesmas, nomeadamente no que respeita à resolução de eventuais conflitos.

Todavia, na impossibilidade de reunir consenso entre todos os países quanto aos objetivos e às principais disposições do MC OCDE, foram formuladas, por quase todos eles, reservas que se encontram reproduzidas nos Comentários aos artigos em causa.

Assim, em termos de estrutura, o MC OCDE, encontra-se dividido em sete capítulos, agregando um total de 30 artigos.

Os dois primeiros capítulos tratam os princípios gerais pelos quais se rege a convenção.

No **Capítulo I** é definido o âmbito da aplicação da convenção (incidência objetiva e subjetiva da convenção). Nele é preconizado que as normas convencionadas são aplicáveis aos residentes<sup>78</sup> de um ou de ambos os Estados contratantes (artigo 1.º) e referem-se aos impostos sobre o rendimento e sobre o património em vigor (ou que venham a ser criados, desde que análogos) nesses Estados (artigo 2.º).

As definições usadas no texto da convenção (“definições gerais” – artigo 3.º –, o conceito de “residente” – artigo 4.º – e o conceito de “estabelecimento estável” – artigo 5.º) encontram-se previstas nos três artigos que compõem o **Capítulo II**. Qualquer termo que não se encontre definido no texto da convenção deverá, de acordo com n.º 2 do artigo 3.º, ser interpretado segundo o significado que lhe for atribuído pela legislação interna do Estado contratante, salvo se o contexto impuser uma interpretação diferente.

Os **Capítulos III e IV** integram a parte essencial da convenção, definindo as competências de cada um dos Estados contratantes em matéria de tributação do rendimento e do património e os métodos de eliminação da dupla tributação jurídica.

Constituído por dezasseis artigos, o **Capítulo III** determina as competências quanto à tributação dos impostos sobre o rendimento. Considerando a forma como operam as disposições contidas neste capítulo podemos dividi-las em três grupos (Uckmar, 2003): (i) normas que permitem a tributação num só Estado<sup>79</sup>; (ii) normas que permitem a tributação em ambos os Estados, com um limite máximo de retenção ao Estado da fonte<sup>80</sup>; e (iii) normas que permitem a tributação em ambos os Estados, sem limite de retenção ao Estado da fonte<sup>81</sup>.

De acordo com o regime que é aplicado no Estado da fonte, o modelo classifica a tributação do rendimento e do património em três categorias (Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, 2013):

---

<sup>78</sup> Conceito definido no n.º 1 do artigo 4.º do MC OCDE.

<sup>79</sup> Os royalties só podem ser tributados no Estado da residência (artigo 12.º) e as percentagens de membros de Conselhos de Administração pagas por uma sociedade residente no Estado da fonte só poderão ser tributadas nesse Estado.

<sup>80</sup> Os juros podem ser tributados no Estado da fonte mas com limitação de 10% do montante bruto dos juros, desde que não excedam um montante normal (artigo 11.º).

<sup>81</sup> Os lucros de um estabelecimento estável serão tributados no Estado da fonte quando este aí estiver situado (artigo 7.º).

- i. Rendimento e património que pode ser tributado sem qualquer limitação no Estado da fonte;
- ii. Rendimentos que podem ficar sujeitos a tributação limitada no Estado da fonte; e
- iii. Rendimento e património que não podem ser tributados no Estado da fonte.

Composto apenas pelo artigo 22.º, o **Capítulo IV** define as competências quanto à tributação dos impostos sobre o património. Este artigo institui como regra geral que:

- Nos bens imóveis – a competência para a tributação pertence ao Estado contratante onde os bens estiverem situados, e
- Nos bens móveis – com exceção dos que integrem o ativo fixo dos estabelecimentos permanentes, a competência para a tributação pertence ao Estado da residência da pessoa a quem pertencem os bens.

O **Capítulo V**, constituído pelos artigos 23.º-A e 23.º-B, ocupa-se das formas como os contratantes eliminam a dupla tributação. Trata-se de uma situação que só se coloca quando os rendimentos ou património podem, nos termos da Convenção, ser tributados no Estado da fonte, de forma limitada ou ilimitada, ficando o Estado da residência com a obrigação de eliminar a dupla tributação. Para tal, este último Estado, tem ao seu dispor dois métodos:

- Método de isenção<sup>82</sup>: no Estado da residência, os rendimentos que podem ser tributados no Estado da fonte, ficam isentos, podendo, contudo ser tidos em consideração para efeitos de determinação da taxa de imposto a aplicar aos restantes rendimentos ou património do contribuinte, caso em que a isenção não é integral mas progressiva;
- Método de imputação (ou crédito de imposto): o Estado da residência tributa os rendimentos que podem ser tributados no Estado da fonte, mas o imposto cobrado neste último Estado é imputado ao imposto do Estado da residência. Essa imputação poderá ser feita através de dois critérios:
  - Imputação integral: o Estado da residência concede uma dedução correspondente ao imposto efetivamente pago no outro Estado;

---

<sup>82</sup> No caso de Portugal, só se aplica com a Áustria.



- Imputação normal: a dedução é limitada à proporção do imposto calculado no Estado da residência respeitante aos rendimentos obtidos no outro Estado.

Em ambos os casos (imputação integral ou normal) a importância a deduzir nunca poderá exceder a fração do imposto sobre o rendimento ou sobre o património, calculado antes da dedução, correspondente ao rendimento ou património que podem ser tributados nesse outro Estado.

As disposições referentes à não discriminação, procedimento amigável, troca de informação, assistência em matéria de cobrança de imposto, privilégios de funcionários diplomáticos e consulares e regras sobre o alcance territorial do tratado encontram-se previstas no **Capítulo VI** (artigos 24.º a 29.º).

Por fim, o **Capítulo VII** dispõe sobre a entrada em vigor e a denúncia do tratado.

### 3.3. As convenções celebradas por Portugal

Atualmente Portugal tem 71<sup>83</sup> CDT's celebradas, das quais 64 estão em vigor e 7<sup>84</sup> estão aprovadas e ratificadas, faltando apenas o aviso de Troca de Instrumentos de Ratificação (DSRI<sup>85</sup>, 2015). Apesar destas convenções seguirem todas o MC OCDE, elas apresentam algumas diferenças entre si, por seguirem os diferentes modelos da OCDE que foram sendo revistos.

O n.º 2 do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) determina que “As normas constantes nas convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português.”.

No entanto, para que uma CDT entre em vigor ela terá que passar obrigatoriamente pelos seguintes passos prévios:

- i. Negociação e ajuste pelo Governo (alínea b) do n.º 1 do artigo 197.º da CRP);
- ii. Aprovação pela Assembleia da República (alínea i) do artigo 161.º da CRP);

---

<sup>83</sup> Com referência a 2015-03-05.

<sup>84</sup> Barbados, Etiópia, Croácia, Geórgia, San Marino, Senegal e Timor-Leste.

<sup>85</sup> Direção de Serviços das Relações Internacionais.

- iii. Ratificação pelo Presidente da República (alínea b) do artigo 135.º da CRP); e
- iv. Publicação em Diário da República (alínea b) do n.º 1 do artigo 119.º da CRP).

A entrada em vigor de cada uma das convenções é divulgada pela AT, através de circular.

As CDT's celebradas por Portugal são ativadas através dos formulários aprovados pelo Despacho n.º 4743-A/2008, do Ministro do Estado e das Finanças, publicado no Diário da República n.º 37, IIª Série, de 21 de fevereiro de 2008, tendo em conta a Retificação n.º 427-A/2008, publicada no Diário da República n.º 43, de 29 de fevereiro de 2008.

Conforme o disposto na alínea a) do n.º 2 e n.º 7 do artigo 98.º do Código do IRC e nos números 2 e 7 do artigo 101.º-C do Código do IRS (antes artigo 18.º do DL n.º 42/91, de 22 de Janeiro), os formulários aprovados pelo Despacho n.º 4743-A/2008 e em vigor à data são os seguintes:

- Modelo n.º 21 RFI – destinado a permitir a dispensa, total ou parcial, de retenção na fonte;
- Modelo n.º 22 RFI – destinado a solicitar o reembolso do imposto retido na fonte, no caso de dividendos de ações e juros de valores mobiliários representativos de dívida;
- Modelo n.º 23 RFI – destinado a solicitar o reembolso do imposto retido na fonte, para juros e royalties; e
- Modelo n.º 24 RFI – destinado a solicitar o reembolso do imposto retido na fonte, para outros rendimentos.

A ativação das CDT's depende necessariamente da apresentação, à entidade pagadora dos rendimentos, do formulário devidamente preenchido pelo beneficiário dos rendimentos, autenticado pela autoridade fiscal do respetivo Estado de residência ou, em alternativa, acompanhado pelo certificado de residência emitido pela referida autoridade fiscal que ateste a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse período, conforme disposto nas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 101.º-C do Código do IRS (antes artigo 18.º do DL n.º 42/91, de 22 de Janeiro).

Caso a prova para ativar a convenção não seja feita dentro do prazo previsto, isto é, até ao termo do prazo estabelecido no n.º 3 do artigo 98.º do Código do IRS, o beneficiário dos rendimentos poderá solicitar o reembolso total ou parcial do imposto que lhe tenha sido

retido, no prazo de dois anos, mediante a apresentação do respetivo modelo RFI, ao abrigo do n.º 7 do artigo 101.º-C do Código do IRS (antes artigo 18.º do DL n.º 42/91, de 22 de Janeiro).

As CDT's vigoram por tempo indeterminado até que ocorra a sua denúncia por uma das partes, que deverá ser feita por via diplomática, mediante aviso prévio com um mínimo de seis meses.

Por fim, acresce referir que, para além das CDT's, Portugal celebrou ainda 15 acordos sobre troca de informações em matéria fiscal<sup>86</sup> (ATI), dos quais 7<sup>87</sup> estão em vigor e 8<sup>88</sup> aguardam ratificação (AT, 2012).

### **3.4. Conceito de residência no MC OCDE**

A expressão “residente de um Estado contratante”, tal como refere Câmara (2003) e conforme se encontra expresso nos comentários ao artigo 4.º do MC OCDE, para além de cumprir diversas funções é decisivo em três casos (Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, 2013):

- i. Na determinação do âmbito da aplicação subjetiva da Convenção;
- ii. Na resolução de situações em que a dupla tributação deriva da existência de uma dupla residência; e
- iii. Na resolução de situações em que a dupla tributação decorre de um conflito de tributações no Estado da residência e no Estado da fonte.

No âmbito do MC OCDE, aquela expressão “residente de um Estado contratante” encontra definição no n.º 1 do artigo 4.º significando

[...] qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou a qualquer outro critério de natureza similar, aplica-se igualmente a esse Estado e às suas

---

<sup>86</sup> As ATI's são diferentes das CDT, na medida em que apenas preveem a troca de informações a pedido e exames fiscais no exterior da área dos impostos diretos.

<sup>87</sup> Andorra, Bermudas, Gibraltar, Ilha de Man, Ilhas Caimão, Jersey, Santa Lúcia.

<sup>88</sup> Antígua e Marbuda, Belize, Dominica, Guernsey, Ilhas Virgens Britânicas, Libéria, Saint Kitts and Nevis e Turcos e Caicos.

subdivisões políticas ou autarquias locais. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado ou a património aí situado.

Tal definição “atribui a cada Estado o direito de definir o conceito de residente por reenvio que faz da questão para a *lex fori*.” (Câmara, 2003, p. 219). Deste modo, sendo os critérios para a atribuição da condição de residente de uma pessoa física num Estado contratante os eleitos pela lei interna desse Estado, no âmbito da sua soberania, e sendo os critérios adotados pelos vários Estados muitos semelhantes (Ribeiro, 2012), é muito provável que, uma pessoa possa ser considerada residente em dois ou mais Estados, ocorrendo desta forma uma concorrência na pretensão de tributar.

Com o propósito de eliminar situações desta natureza, o MC OCDE, no n.º 2 do artigo 4.º, institui critérios de desempate, também designados por *tie brakes rules*, de modo a que uma pessoa física seja considerada residente em apenas um dos Estados contratantes. Este número estabelece um sistema de conexões subsidiárias, cujos critérios serão aplicados gradualmente, de modo a que persistindo o empate com a aplicação do primeiro critério passar-se-á ao seguinte até à definição de residência. Por ordem de prioridades, os critérios previstos são os seguintes:

- 1) Habitação permanente;
- 2) Centro de interesses vitais (local onde forem mais estreitas as suas relações pessoais e económicas);
- 3) Permanência habitual;
- 4) Nacionalidade; e
- 5) Acordo entre os Estados contratantes.

Assim, se uma pessoa física for considerada residente em ambos os Estados contratantes, ela será considerada residente naquele em que tem a sua habitação permanente. Se tiver habitação permanente em ambos os Estados contratantes será considerada residente naquele onde tem o seu centro de interesse vitais, e assim sucessivamente até à definição de residência. Quando os quatro primeiros critérios não forem suficientes para solucionar a questão da dupla residência competirá às autoridades competentes de cada um dos Estados resolver a questão de forma amigável.

### **3.5. A interação dos acordos de dupla tributação celebrados por Portugal e o estatuto do Residente não Habitual**

O DL n.º 249/2009, de 23 de setembro, introduziu um conceito de residência próprio que resulta na aplicação de um regime especial de tributação a uma pessoa física que em condições normais seria tributada segundo as regras do regime geral por ser considerada residente fiscal. Mas, este novo conceito, não constitui um novo critério de aquisição de residência (Mendes, 2011).

Não está em causa qualquer critério objetivo, subjetivo ou presuntivo que faça atribuir a residência em Portugal aos beneficiários do regime, pelo contrário, para que este novo regime seja aplicável é condição *sine qua non* que o contribuinte tenha adquirido o estatuto de residente fiscal em Portugal. Diríamos por ventura que não se trata, com o novo regime, de adquirir residência, mas de qualificá-la (depois de obtida) como habitual ou não habitual (Mendes, 2011, p. 35).

Não obstante, a introdução deste novo conceito coloca algumas questões quanto à sua interação com as CDT's celebradas por Portugal.

Uma das questões prende-se com o facto dos beneficiários deste regime, considerados como “contribuintes voláteis” (Nascimento *et al.*, 2010, p. 855) pelas características particulares que apresentam e pela natureza das atividades que desenvolvem, poderem, a todo o momento, ser confrontados com uma situação de dupla residência fiscal.

Assim, se por força das cláusulas previstas nas respetivas CDT's (as cláusulas de *tie-break*), ainda que remotamente, aqueles contribuintes passem a ser considerados residentes no outro Estado contratante, assiste-se a uma perda imediata do direito a poderem beneficiar do regime fiscal dos RNH, passando obrigatoriamente a ser tributados no território nacional como não residentes. Ou seja, Portugal fica impedido de tributar os rendimentos de fonte estrangeira passando apenas a tributar os rendimentos auferidos em território nacional, em conformidade com o princípio da territorialidade previsto no n.º 2 do artigo 15.º do Código do IRS.

Outra questão é a tributação dos rendimentos de trabalho dependente obtidos no estrangeiro. O regime fiscal dos RNH prevê a isenção de tributação destes rendimentos quando sejam efetivamente tributados no Estado da fonte, em conformidade com a CDT

celebrada entre Portugal e esse Estado. Contudo, a regra geral expressa no MC OCDE (artigo 15.º) e na maioria das CDT's celebradas por Portugal, determina que estes rendimentos sejam tributados no Estado de residência do beneficiário dos rendimentos (a única exceção que se admite é quando o trabalho é efetivamente exercido nesse Estado). Ora, a articulação desta regra com o requisito de tributação efetiva prevista no regime especial de tributação dos RNH para a isenção deste tipo de rendimentos pode gerar dificuldades na sua aplicação.

Uma outra questão respeita ao método adotado por Portugal para eliminar a dupla tributação, o método da isenção, quando na generalidade das CDT's que celebrou se obriga à aplicação do método de crédito de imposto. Ainda que não se conheça nenhum caso em que o Estado da fonte tenha invocado a violação das regras previstas nas convenções, o facto é que tal pode vir a concretizar-se. Contudo, como a posição tradicional da doutrina tem sido a de aceitar “a existência de tributação mais favorável no Estado da residência em resultado de legislação interna que o permita” considerando-a como uma “opção que radica na soberania desse Estado, e neste aspeto não restringida pelas CDT” (Borges & Sousa, 2009, p.52), acreditamos que Portugal não deverá temer uma decisão desfavorável por parte das entidades competentes em relação a esta questão.

Por fim, uma última questão que se colocava prendia-se com o regime aplicável às pensões obtidas no estrangeiro. Também neste caso o regime previa a isenção deste tipo de rendimentos desde que fossem efetivamente tributados no Estado da fonte, em conformidade com a CDT celebrada entre Portugal e esse Estado, ou em alternativa não fossem considerados obtidos em território nacional, por força dos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRS. A regra constante no MC OCDE (artigo 18.º) e na maioria das CDT's celebradas por Portugal, é que estes rendimentos só podem ser tributados no Estado de residência do seu beneficiário. Ou seja, estas convenções conferem competência exclusiva de tributação ao Estado de residência do beneficiário dos rendimentos, e por conseguinte o direito a uma dupla isenção. Conforme referido anteriormente, este não era o entendimento da AT. Atualmente, com as alterações introduzidas ao artigo 81.º do Código do IRS através Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, esta polémica foi sanada e as pensões de reforma geradas fora do território nacional, ainda que não tributadas no Estado da Fonte, em conformidade com a CDT

celebrada entre Portugal e esse Estado, passaram a beneficiar, desde janeiro de 2013, de isenção de IRS.

### **3.6. Notas conclusivas**

Eliminar a incidência de impostos equiparáveis em dois ou mais Estados relativamente a um mesmo sujeito, ao mesmo facto gerador e no mesmo período de tempo, isto é, eliminar a dupla tributação jurídica, é contribuir para que se eliminem os efeitos nefastos que esse fenómeno produz na troca de bens e de serviços e sobre a circulação de capitais, de tecnologia e de pessoas (Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, 2013).

Conscientes dessa necessidade, diferentes organizações e países desenvolveram e aprovaram modelos de convenções que obstem a dupla tributação internacional, dos quais se destacam os seguintes quatro:

- O modelo da ONU;
- O modelo dos Estados Unidos da América;
- O modelo Andino; e
- O MC OCDE.

O MC OCDE é, pelos motivos já anteriormente expressos, o mais utilizado nas CDT's celebradas. Este modelo, no que respeita à competência dos Estados da fonte e dos Estados da residência, apresenta a seguinte estrutura (Oliveira, 2007):

1. O país de residência, salvo raras exceções, tem sempre o direito de tributar, estando obrigado a eliminar a dupla tributação quando a tributação também seja autorizada ao país da fonte;
2. Para certos rendimentos, como sejam por exemplo as mais-valias mobiliárias, royalties e atividades comerciais cujo exercício não se faça através de um estabelecimento estável situado no país da fonte, o direito de tributação é exclusiva do país de residência;
3. Para certos rendimentos, como sejam os dividendos e os juros, é permitida a tributação ao país da fonte (cumulativamente com o país de residência), definindo-se taxas limite; e

4. Rendimentos não especificamente tratados na Convenção, quando não auferidos através de um estabelecimento estável, o direito de tributação é exclusiva do país de residência.

Portugal, enquanto membro da OCDE, e à semelhança dos restantes membros, tem seguido este modelo nas CDT's que tem celebrado.

Contudo, com a criação do regime fiscal dos RNH vê-se confrontado com diversas situações que se traduzem em dificuldades de interação com as CDT's. E embora algumas dessas dificuldades possam causar constrangimentos quanto à aplicação do regime, nomeadamente nos casos em que os seus beneficiários possam vir a perder a qualidade de residente em território nacional, na sequência da aplicação das cláusulas *tie-break* previstas nas CDT's, o facto é que, casos há em que elas podem ser bastantes positivas para os seus beneficiários (é o caso dos reformados que auferindo pensões provenientes do estrangeiro beneficiam de uma dupla isenção não sendo tributados nem no Estado da fonte nem no Estado da residência).

Ainda assim, o facto é que o estatuto de RNH garante a possibilidade do seu beneficiário usufruir das condições previstas nas CDT's celebradas por Portugal, uma vez que a atribuição de tal estatuto tem como condição *sine qua non*, tornar-se residente em território nacional.



## **CAPÍTULO 4 – PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO**

O princípio da não discriminação, ou princípio da igualdade, é o pilar fundamental de qualquer sociedade democrática e determina que todos os Homens sejam tratados de forma igual. No entanto, este princípio não pode ser interpretado de forma estritamente literal. A igualdade não é um conceito absoluto e o Direito não pode desejar que todos os seres humanos sejam iguais, quando por natureza não o são. Deve por isso, prevalecer a célebre premissa aristotélica que consagra que a verdadeira igualdade reside em tratar de forma igual os iguais e de forma desigual os desiguais na medida em que se diferenciem (1985: 1283b).

Mas a questão “reside precisamente em identificar as igualdades ou desigualdades” (Teixeira, 2010, p. 58) e quais as discriminações que são toleráveis.

### **4.1. No âmbito nacional**

#### **4.1.1. Discriminação**

O princípio geral da igualdade no normativo nacional encontra-se previsto no artigo 13.º da CRP. Este articulado determina que:

- 1 - Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.
- 2 - Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução situação económica, condição social ou orientação sexual.

Apesar da CRP se ter limitado a instituir o princípio geral da igualdade, não tendo particularizado expressamente o princípio da igualdade tributária, a doutrina e jurisprudência foram sempre unânimes em extrair tal postulado do princípio geral previsto no artigo 13.º da CRP. No entanto, com a aprovação da Lei Geral Tributária (LGT) – DL n.º 396/98, de 17 de dezembro – tal princípio passou finalmente a estar consagrado na lei,

mais concretamente no n.º 2 do artigo 5.º daquele dispositivo legal – “A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material.”<sup>89</sup>.

Este princípio, na medida em que impõe um tratamento igual para todos os cidadãos, mas sem desrespeito pelas diferenças existentes (Vasques, 2008), contribui para que a discriminação positiva seja muitas vezes promovida pelo legislador para atingir uma verdadeira igualdade, pois só desta forma é possível tratar “igual o que é igual” e “desigual o que é desigual”.

Deste modo, o princípio da igualdade

[...] não proíbe que a lei estabeleça distinções, proíbe sim, o arbítrio, as diferenciações de tratamento sem fundamento material bastante, que o mesmo é dizer sem qualquer justificação razoável, segundo critérios de valor objetivos constitucionalmente relevantes. Proíbe também se tratem por igual situações essencialmente desiguais. E proíbe ainda discriminação, isto é, as diferenciações de tratamento fundadas em categorias meramente subjetivas (Costa, 1993, p. 4644).

De resto, como defendem Canotilho e Moreira (2014: 341), o princípio da igualdade não exige ao legislador uma indiferenciação de tratamentos, proíbe é “discriminações arbitrárias, irrazoáveis, ou seja as distinções de tratamento que não tenham justificação e fundamento material bastante”. Por conseguinte, perante situações efetivamente distintas, o preconizado no n.º 2 do artigo 13.º da CRP não é posto em causa, ainda que o regime estabeleça um diferente tratamento.

Ponto é que o faça em parâmetros razoáveis e justificados, de onde o arbítrio esteja arredado, que, no âmbito da sua liberdade constitutiva, o legislador tenha atuado racionalmente, ou seja, com fundamento bastante, atenta a natureza e a especificidade da situação e dos efeitos tidos em vista (Costa, 1993, p. 4644).

Mas uma vez que a CRP não instituiu o princípio da igualdade tributária, também não identificou o critério jurídico que permite estabelecer quem são os iguais e quem são os desiguais naquele âmbito. A doutrina, apoiada na CRP que preconiza um sistema fiscal “que visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza” – n.º 1 do artigo 103.º da CRP – e

---

<sup>89</sup> Sublinhado nosso.

contribui para “a diminuição das desigualdades” – n.º 1 do artigo 104.º da CRP<sup>90</sup> –, veio reconhecer que o princípio da igualdade é avaliado pelo princípio da capacidade contributiva<sup>91</sup>.

Assim, uma vez que o princípio da capacidade contributiva determina “igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto para os que dispõem de diferente capacidade contributiva, na proporção desta diferença (igualdade vertical)” (Silva, 2008, pp. 55-56) a sua derrogação “para além de assentar em fins extrafiscais terá que adicionalmente estar dotada de idoneidade.” (Martins, 2006, p. 51). Doutro modo, ela apresentar-se-á contrária aos princípios constitucionais.

#### **4.1.2. O regime fiscal dos Residentes não Habituais e o princípio da não discriminação**

Conforme se descreveu no Capítulo 1, o regime fiscal dos RNH apresenta aspetos muito particulares que o diferenciam do regime regra do IRS. As principais diferenças situam-se fundamentalmente: (i) na tributação de alguns rendimentos da categoria A e B a uma taxa especial de 20%; (ii) na não tributação dos rendimentos de pensões de fonte estrangeira; e (iii) na aplicação do método da isenção a certos rendimentos de fonte estrangeira.

Deste modo, ao afastar-se do regime regra, este novo regime promove um tratamento “bem mais favorável do que o tratamento fiscal concedido aos residentes ditos normais, que exercem exatamente o mesmo tipo de atividade em Portugal e que se encontram em circunstâncias semelhantes” (Mendes, 2012, p. 271).

Embora todos partilhem daquela ideia, as opiniões quanto à sua constitucionalidade não são unânimes. Se por um lado encontramos autores que afirmam, categoricamente, que se trata de um regime que é, claramente, violador dos princípios constitucionais, por outro temos os que vêm nele uma forma de discriminação positiva, devidamente justificada e como tal não discordante com as normas constitucionais.

---

<sup>90</sup> Com a aprovação da LGT este princípio, passou a estar previsto naquela lei no seu artigo 4.º, n.º 1 – “Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património”.

<sup>91</sup> Acórdão STA, de 31 de março, recurso 2059/03. Consultado em 1 de março de 2015 através de <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/af611e409cbf66b48025795a00586124?OpenDocument>

Do lado dos que defendem a inconstitucionalidade do regime, Mendes argumenta que pese embora ele “tenha a nobre intenção de tornar mais atrativo o sistema fiscal português e, por essa via, atrair investimento e profissionais qualificados para o país” apresenta um “caráter e natureza discriminatória, desfavorável aos residentes fiscais em Portugal (...), não tendo como suporte uma justificação suficiente que permita a diferenciação de tratamento verificada.” (2012: 272 e 274).

No mesmo sentido Carlos (2014: 35) defende que o regime “abrange quase tudo o que é conhecido como profissão qualificada” contrariamente ao “que ocorre em regimes fiscais dirigidos à atração de cientistas ou investigadores que os respetivos países não têm”. Trata-se por isso, e nas palavras do mesmo autor, de

[...] um regime que viola claramente o artigo 13.º da Constituição, por discriminar entre indivíduos residentes em função do seu território de origem. E sem que o privilégio concedido aos residentes não habituais assente em razões de justiça material ou de solidariedade social (2014: 35).

Do lado oposto, Mesquita (2014) e o Professor Casalta Nabais, pronunciam-se “pela compatibilidade do regime com o normativo constitucional” (Borges & Sousa, 2009, p. 47) argumentando para tal que os critérios de distinção estabelecidos não são arbitrários e apresentam fundamentação suficiente.

Também partilhamos da opinião de que o regime em análise não constitui uma violação ao princípio da igualdade prevista nos artigos 13.º, n.º 2 e 103.º, n.º 1, ambos da CRP. Pois, ainda que se admita que:

- Certos rendimentos da categoria A e B, obtidos por RNH, sejam tributados a uma taxa especial de 20% e não às taxas progressivas aplicáveis aos residentes ditos normais;
- Que os RNH possam adotar o método da isenção para eliminar a dupla tributação internacional, quanto aos rendimentos de fonte estrangeira, em contraste com o método do crédito de imposto previsto para os residentes normais;
- Que os pensionistas beneficiários do regime possam ter a possibilidade de isenção total da tributação sobre os rendimentos de fonte estrangeira, conduzindo a uma dupla não tributação, contrastando com a realidade dos

pensionistas nacionais que nestes últimos anos foram sujeitos a um aumento da carga fiscal sem precedentes; e

- Seja alheio à capacidade contributiva,

não nos parece que daí possa resultar uma ameaça ao princípio da igualdade, uma vez que o objetivo subjacente à sua criação foi e continua a ser a necessidade de captar investimento.

Ainda que de forma lenta tais objetivos estão a ser alcançados. Como defende Alves o regime (2015: 19-20)

[...] atrai efetivamente contribuintes para Portugal. Contribuintes que foram influenciados pela existência de legislação que determina tais benefícios. E que se não tivessem vindo para Portugal não teriam comprado (ou arrendado) um imóvel no nosso país, não teriam colocado os seus filhos nas nossas escolas, e estariam a fazer as suas despesas e investimentos noutro país.

Também para o fiscalista Tiago Caiado Guerreiro, citado por Lima, o

[...] regime promove o consumo interno já que os beneficiários passam uma parte significativa do tempo em Portugal, sendo também benéfico para a nossa Economia pelo facto de alguns serem potenciais investidores, incluindo jovens qualificados que conseguem deslocalizar a sua atividade para Portugal, a par de reformados acima da média que escolhem o nosso país como destino, depois de se aposentarem (2014: 23).

Acresce que os reformados ao transferirem para o nosso país as suas reformas irão contribuir para “equilibrar o nosso défice excessivo externo e combater o nosso endividamento externo” (Pereira, 2011, p. 446).

Assim, quando comparamos os dispêndios desses contribuintes na nossa economia, com “a perda parcial de receita de IRS, concluímos que ter estas pessoas em Portugal tem um efeito claramente positivo no nosso país” (Alves, 2015, p. 20).

Por tudo isto, acreditamos que este novo regime configura um verdadeiro “instrumento de política económica e de política fiscal externa, não devendo o legislador considerar-se aqui coartado na sua liberdade de conformação” (Borges & Sousa, 2009, p. 48), pelo que a diferenciação de tratamento por ele imposta encontra-se perfeitamente justificada.

Em suma, estamos perante um verdadeiro benefício fiscal e, nesse sentido, os objetivos que persegue devem ser entendidos como superiores aos da tributação que impedem.

## **4.2. No âmbito da União Europeia**

O princípio da não discriminação também pode ser encontrado no TFUE, e a sua formulação genérica encontra-se preconizado no artigo 18.º. Contudo, atendendo a que este princípio encontra concretizações especiais, no artigo 45.º (relativo à livre circulação de trabalhadores), no artigo 49.º (relativo à liberdade de estabelecimento) e no artigo 56.º (relativo à livre circulação de capitais), ele só será aplicável nas situações para os quais o tratado não preveja normas específicas. Ou seja, o princípio geral previsto no artigo 18.º do TFUE será sempre de aplicação subsidiária face às normas específicas de não discriminação.

O primeiro parágrafo do artigo 18.º do TFUE institui que “No âmbito de aplicação dos Tratados, e sem prejuízo das suas disposições especiais, é proibida toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade.”. Deste artigo resulta, de imediato, que um regulamento será considerado discriminatório se situações iguais forem tratadas de forma desigual em razão da nacionalidade. Estamos portanto perante uma definição de discriminação que não é diferente da que se encontra prevista na lei portuguesa.

Para a jurisprudência comunitária as diferenças de tratamento por motivos que não a nacionalidade, mas que apresentem os mesmos resultados, representam uma forma velada de discriminação e nesse âmbito são proibidas<sup>92</sup>.

No contexto da UE, o princípio da não discriminação é, tal como no contexto nacional, o corolário do direito de igualdade. Para os juízes do TJUE, “o princípio da igualdade de

---

<sup>92</sup> Vide, por exemplo, acórdão BIEHL § 13 (Processo C-175/88, de 24 de janeiro de 1990). Consultado em 20 de agosto de 2015 através de <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30dc8ed43bd844744bdbcb489976ab75f7e4a.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuMchf0?text=&docid=96089&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=21994>

tratamento exige que situações comparáveis sejam tratadas de maneira idêntica e que situações objetivamente diferentes sejam tratadas de maneira distinta.”<sup>93</sup>.

Contudo, o TFUE é de aplicação exclusiva a situações económicas com um elemento transfronteiriço. Quer isto dizer que se uma determinada situação for puramente doméstica ou não económica ela ficará fora do âmbito da aplicação daquele tratado.

O princípio da não aplicação do TFUE a situações puramente domésticas “é absolutamente fundamental para a construção europeia, especialmente para a criação e manutenção do mercado interno” (Lima, 2012, p. 27) consagrado no artigo 26.º do TFUE<sup>94</sup> nos seus n.º 1 e 2.

Como assevera Cunha (2006:118), situações puramente domésticas são todas aquelas “cujos elementos pertinentes se circunscrevem ao interior de um Estado Membro (EM), não comportando nenhum elemento para além de um quadro puramente nacional de modo a permitir a sua subsunção às situações sujeitas ao direito comunitário.”. De acordo com a mesma autora, a *contrario sensu*, não configurarão situações puramente domésticas aquelas em que (2006):

- a) A nacionalidade da pessoa desfavorecida é diferente da do Estado de acolhimento;
- b) O nacional de um EM exerça uma atividade noutra EM, isto é, apresenta um elemento de conexão comunitária; e
- c) O estabelecimento ou domicílio se encontra localizado num EM diferente daquele onde o serviço é prestado ou recebido.

Nestes termos, os RNH em Portugal, pelo facto de se terem deslocado dos seus países de origem para o território nacional apresentam um elemento de conexão comunitária pelo

---

<sup>93</sup> Vide, por exemplo, acórdão de 12 de setembro de 2006, Eman e Sevinger (C-300/04). Consultado em 12 de agosto de 2015 através de

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62004CJ0300&rid=1>

<sup>94</sup> Artigo 26.º do TFUE:

- 1- A União adota medidas destinadas a estabelecer o mercado interno ou a assegurar o seu funcionamento (...).
- 2- O mercado interno compreende um espaço sem fronteiras internas no qual a livre circulação das mercadorias, das pessoas, dos serviços e dos capitais é assegurado de acordo com as disposições dos tratados.

que, a todo o tempo, podem invocar a aplicação das normas comunitárias, na medida em que não se encontram enquadrados numa situação puramente doméstica.

Pelo contrário, os residentes habituais, por não verificarem nenhuma das situações antes descritas, consideram-se abrangidos por uma situação puramente doméstica, não se aplicando as regras do TFUE, apesar do tratamento fiscal a que estão sujeitos ser, claramente, mais desfavorável comparativamente com aquele que o regime sujeita os RNH.

Assim, ao promover a vinda de trabalhadores altamente qualificados para o nosso país, o regime especial de tributação dos RNH encontra-se em consonância com o artigo 45.º do TFUE<sup>95</sup>, pelo que, a nosso ver, não põe em causa o princípio da não discriminação.

À semelhança do regime português, os restantes regimes em vigor na UE, pelo facto de também eles conduzirem a situações de discriminação positiva (isto é, tratamento desigual mas não propriamente desfavorável, de uma situação face a outra) não são, em nossa opinião, violadores do normativo europeu. Esta foi também a conclusão de Eikelenberg (2008) quando analisou alguns dos regimes em vigor na UE.

### **4.3. Conclusões sobre o princípio da não discriminação**

O princípio da igualdade ou não discriminação “é um corolário da igual dignidade de todas as pessoas, sobre a qual gira, (...), o Estado de direito democrático” (Costa, 1991, p. 271). Por esse motivo, compreende-se que grande parte das Constituições contemporâneas lhe tenha dado um carácter normativo garantindo dessa forma um verdadeiro estatuto de princípio fundamental.

Na maioria dos Estados da UE o princípio da igualdade é semelhante ao português. Ao nível tributário este princípio preconiza que os contribuintes que se encontram em iguais condições devem ser tratados de forma igual, e que os contribuintes que se encontram em situações diferentes devem ser tratados de forma proporcionalmente diferente.

---

<sup>95</sup> Artigo 45.º do TFUE:

- 3- A livre circulação dos trabalhadores fica assegurada na União.
- 4- A livre circulação dos trabalhadores implica a abolição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade, entre os trabalhadores dos Estados-Membros, no que diz respeito ao emprego, à remuneração e demais condições de trabalho.



Nesse sentido, e ainda que em alguns países se tenha discutido a constitucionalidade dos regimes especiais aqui em estudo, o facto é que em nenhum dos que integram a EUCOTAX<sup>96</sup> eles foram considerados como estando em conflito com as normas constitucionais em vigor, nomeadamente no que respeita ao princípio da igualdade (Eikelenberg, 2008).

No caso de Portugal e não obstante existirem alguns autores que defendem a inconstitucionalidade do regime, o facto é que o Tribunal Constitucional nunca foi chamado a pronunciar-se. Porém, é nossa convicção que se tal vier a acontecer, aquele órgão de soberania irá considerar o regime como uma medida diferenciadora que não põe em causa o princípio da igualdade, pois encontra fundamento na necessidade de atrair ao nosso país pessoas qualificadas e de elevados rendimentos.

Além disso, todos estes regimes caracterizam verdadeiros instrumentos de efetivação das liberdades comunitárias, promovendo a livre circulação de pessoas. Deste modo, e uma vez que as liberdades fundamentais previstas no TFUE apenas proíbem a discriminação negativa (tratar uma situação transfronteiriça de forma mais desfavorável que uma situação puramente interna), acreditamos que nenhum deles será contrário ao princípio da não discriminação consagrado naquele Tratado.

---

<sup>96</sup> *European Universities Cooperating on Taxes*. Integram a EUCOTAX as universidades dos seguintes países: Áustria, Bélgica, França, Alemanha, Hungria, Itália, Holanda, Polónia, Espanha, Suíça, Suécia, Reino Unido e Estados Unidos da América.



## **CAPÍTULO 5 – CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL, OS AUXÍLIOS DE ESTADO E O CÓDIGO DE CONDUTA**

Os Estados, com o propósito de atrair investimentos estrangeiros ou de manter os já existentes, passaram a competir entre si, oferecendo sistemas tributários mais atrativos mediante garantias de baixos níveis de tributação ou mesmo ausência de tributação.

Esta nova realidade contribuiu para que se tenha passado a assistir a uma alteração substancial da política fiscal. E se é verdade que no passado ela “respondia a preocupações nacionais e tinha repercussões que pouco ultrapassavam o âmbito doméstico (...). Hoje as coisas não se passam assim.” (Pereira, 1998, p. 209).

É “certo que a política fiscal de um Estado continua a dever ser moldada pelos objetivos tradicionais, que se situam num quadro nacional”, como defende Pereira (1998: 209), contudo, a globalização da economia faz com que ela “tenha repercussões inevitáveis nos outros países”. Daí que quando os países orientam as suas políticas fiscais e subsídios por forma a maximizar o bem-estar dos seus residentes eles afetam as bases tributáveis dos outros Estados (Wilson, 1999).

Assim, sendo indesmentível o especial relevo que o fenómeno da concorrência fiscal internacional reveste nos dias de hoje, importa, antes de mais, perceber o seu conceito.

### **5.1. Conceito de concorrência fiscal**

Apesar de nos últimos anos ter sido produzida muita literatura relacionada com a concorrência fiscal, o facto é que até hoje ainda foram feitas poucas tentativas para definir este fenómeno (Talpoş & Crâşneac, 2010).

Keen (2012) define a concorrência fiscal como um jogo não cooperativo de ajuste fiscal estratégico entre jurisdições onde cada uma configura os parâmetros do seu sistema fiscal em função dos impostos estabelecidos pelas outras. Nesse sentido é uma “competição entre jurisdições ou entre Estados ou, ainda entre sistemas ou políticas tributárias” (Azevedo, 2013, p. 10).

Embora, como refere Santos, a concorrência fiscal seja “normalmente associada ao tema da competitividade dos países, da atratividade dos territórios.”, a noção “é, porém, bem mais complexa” (2009: 8).

Observando os níveis de jurisdição envolvidas podemos distinguir a concorrência fiscal em: vertical e horizontal (Santos, 2009; Wilson, 1999). A primeira ocorre entre jurisdições que se encontram em diferentes níveis de decisão quer estejam ou não no mesmo território. Temos por exemplo, a concorrência entre o Governo e as Autarquias ou a concorrência entre uma Organização Supranacional e os seus EM. A segunda ocorre entre jurisdições que se encontram no mesmo nível de decisão, como é por exemplo o caso dos países membros da UE, ou dos municípios portugueses.

Mas a concorrência fiscal pode ainda ser distinguida entre ativa, passiva ou imitação (Santos, 2009). A concorrência ativa caracteriza-se pela capacidade de atrair investimento através da política fiscal, podendo resultar de uma estratégia de ataque (ofensiva) ou de defesa a ataques de outros (defensiva). Já a concorrência passiva decorre da simples diversidade dos sistemas fiscais. Por fim, a concorrência por imitação consiste na adoção por parte de um Estado das boas práticas implementadas noutra jurisdição.

Independentemente da distinção que se faça, o fenómeno da concorrência fiscal não se confunde nem com o planeamento fiscal nem com práticas de fraude e evasão fiscal. No entanto, ainda que estes fenómenos sejam diferentes todos eles apresentam uma característica comum: todos contribuem para a erosão das receitas fiscais dos Estados (Santos, 2009).

O objetivo da concorrência fiscal é, no entender de muitos, a competitividade. Contudo, um país só será competitivo se tiver condições para entrar em concorrência com os outros. Mas, como nos recorda Santos (2009), ser-se competitivo não passa somente pela diminuição da carga fiscal, ser-se competitivo é alcançar o bem-estar social. Deste modo, como refere o mesmo autor, quando a concorrência fiscal não traz melhoria das condições de vida dos cidadãos então o que promove não é competitividade, mas antes um crescimento desequilibrado que só irá trazer benefícios a alguns.

Assim, é possível afirmar que a concorrência fiscal, em alguns casos, apresenta-se como uma forma de racionalizar os sistemas tributários, revelando-se como benéfica. Porém, outros há em que ela é, claramente, prejudicial.

### 5.1.1. A concorrência fiscal prejudicial

Durante muito tempo a concorrência fiscal foi vista como algo benéfico (Azevedo, 2013; Nabais, 2006, 2015b). Para tal apreciação muito contribuiu o modelo elaborado por Charles Tiebout, no ano de 1956.

[...] segundo *Tiebout* a concorrência entre sistemas fiscais num espaço de liberdade de movimentação dos fatores de produção conduz a resultados eficientes, na medida em que aos diferentes níveis de fiscalidade correspondem necessariamente níveis diversos de fornecimento de bens e serviços públicos financiados pelo sistema fiscal. As pessoas e as empresas seriam livres de se fixar ou estabelecer nos territórios em que obtivessem um melhor equilíbrio entre os encargos fiscais que suportam e a despesa pública correspondente às suas preferências (Nabais, 2015b, pp. 115-116).

Contudo, conforme sustenta Nabais (2015b), este modelo foi objeto de duras críticas, baseando-se a maioria delas nos seguintes fundamentos:

- i. Não considerava a função redistributiva dos impostos, sendo construído como se as pessoas e as empresas obtivessem benefícios do Estado idênticos aos impostos que pagavam e suportavam;
- ii. Tendia para o equilíbrio de sub-tributação, ou *race to the bottom* (receitas fiscais a tenderem para zero), isto é, os Estados preocupados com a atração do investimento tendiam a praticar níveis de despesa e de tributação abaixo do desejável;
- iii. Ignorava a diferente mobilidade dos fatores de produção e das diversas manifestações de cada fator, circunstância que conduz à deslocação da tributação do capital para o trabalho e dentro deste da tributação do rendimento de trabalho mais qualificado para a tributação do trabalho menos qualificados; e
- iv. A concorrência fiscal internacional é bem mais complexa que a concorrência fiscal interna, uma vez que a soberania fiscal dos Estados é efetivamente posta em causa.

Diante destas críticas compreende-se que a concorrência fiscal passe a ser considerada prejudicial, pelo menos a partir de um determinado nível (Azevedo, 2013; Nabais, 2006, 2015b).

Como afirma Pereira (1998: 209) estaremos perante uma situação de concorrência fiscal prejudicial “se os efeitos induzidos num país por um regime fiscal especial não justificarem a perda de receita fiscal consequente da medida, quer para esse país quer para os outros países afetados pela mesma”.

Verificando-se esta situação há, naturalmente, uma “erosão das receitas fiscais de outros Estados, que pode traduzir-se na obtenção de mais uma vantagem competitiva em relação a outras já existentes, provocando, por razões fiscais, entorses na própria dinâmica da concorrência interempresarial.” (Santos & Palma, 1999, p. 10).

Desta forma, os Estados pressionados com a possibilidade de atraírem os capitais disponíveis através de incentivos fiscais, ou afugenta-los com sistemas tributários que não sejam considerados favoráveis podem sentir-se impelidos a uma corrida ao fundo do poço com o intuito de evitar a fuga de capitais e/ou estimular a sua entrada.

Com base nesta realidade percebe-se que a concorrência fiscal internacional, dependendo do modo como se realiza pode ser benéfica ou nociva, a curto ou a longo prazo.

## **5.2. O regime fiscal dos Residentes não Habituais e a concorrência fiscal**

O regime fiscal dos RNH, à semelhança dos regimes fiscais para a tributação dos rendimentos auferidos por residentes temporários em vigor noutros países da UE, constitui, claramente, um instrumento de política fiscal internacional que visa atuar como forma de atração de localização de fatores de produção para o território nacional em consonância com os atuais paradigmas de competitividade.

Neste sentido, como o regime tem como objetivo atrair para o nosso país mão-de-obra altamente qualificada e reformados, através de vantagens fiscais ao nível da tributação dos rendimentos, é certo que constitui, tal como os seus congéneres europeus, uma forma de concorrência fiscal, que se classifica como horizontal (concorrência entre jurisdições que se encontram no mesmo nível de decisão, Portugal e os restantes Estados) e por imitação

(um pouco por todo o mundo e não só na Europa existem regimes muito semelhantes aos portugueses).

Apesar da semelhança entre os vários regimes em vigor na UE, é verdade que uns são mais atrativos que outros. Tal situação poderá conduzir, *in extremis*, a que alguns possam ser considerados como uma forma de concorrência fiscal prejudicial.

### **5.3. A regulação da concorrência fiscal prejudicial**

Consciente dos efeitos negativos da concorrência fiscal prejudicial, a comunidade internacional começou a focar a sua atenção na necessidade de combater essas práticas fiscais. Esta preocupação encontra-se expressa nos vários trabalhos que foram sendo desenvolvidos e que, de forma sumária, se apresentam de seguida:

- Ano de 1962, Relatório Neumark: Trata-se do primeiro grande trabalho da então Comunidade Económica Europeia (CEE). Recomendava a adoção de normas que visassem a harmonização direta das sociedades e das pessoas singulares. Sugeria a criação de um sistema comum de informação e a constituição de um tribunal especializado para a resolução de conflitos de natureza fiscal;
- Ano de 1992, Relatório Ruding: Recomendava um programa de ação para eliminar a dupla tributação, harmonizar as taxas do imposto sobre o rendimento das sociedades, e assegurar a total transparência dos vários benefícios fiscais previstos pelos EM para promover o investimento;
- Ano de 1996, Cimeira do G7 e do ECOFIN: Foram esboçadas duas vias distintas de regulação da competição tributária internacional: a da OCDE e a da UE;
- Ano de 1997, Código de Conduta: Apresentado por meio de Resolução, configura um compromisso de natureza política, cuja aplicação material cobre tão-somente o domínio da fiscalidade direta, mais concretamente a tributação das pessoas coletivas. Visa combater a concorrência fiscal através de medidas que sejam suscetíveis de ter incidência sensível na localização das atividades económicas na UE, empreendidas quer por empresas diferentes quer por empresas dentro do mesmo grupo de sociedades (Palma: 1999);

- Ano de 1998, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*<sup>97</sup>: Relatório que visa o combate às práticas prejudiciais que afetem a localização de atividades financeiras e outras prestações de serviços, em virtude da existência de paraísos fiscais e de regimes fiscais preferenciais. Tendo por base uma Recomendação do Conselho de Ministros da OCDE, encontra-se estruturado em três capítulos, abordando, respetivamente, os efeitos da globalização no plano dos sistemas fiscais, os fatores identificadores dos paraísos fiscais e dos regimes preferenciais e, por fim, as recomendações aprovadas para combatê-los, destacando-se a chamada regra dos “três R” – Remover, Rever e Refrear (Palma: 2003).

Reconhecendo-se a particular atenção que tem merecido, por parte dos organismos internacionais, a necessidade de limitar as políticas fiscalmente competitivas e negativamente agressivas dos interesses de outros Estados soberanos, iremos destacar, de seguida, dois dos instrumentos que se encontram há disposição da UE que se destinam a avaliar se determinadas medidas são ou não consideradas nocivas (os Auxílios de Estado, consagrados no TFUE, e o Código de Conduta). Neste contexto, aproveitamos para avaliar se os vários regimes aqui apresentados, em especial o regime dos RNH, podem ou não ser considerados como prejudiciais à luz destes instrumentos.

#### **5.4. Os Auxílios de Estado e o Código de Conduta**

A criação de um mercado interno<sup>98</sup>, tem sido, nos últimos anos, o foco principal da UE. Daí que, com o intuito de alcançar este objetivo, ela tenha vindo a realizar variadas ações, como foram a introdução do Euro e a implementação de diversas diretivas.

Assim, num contexto em que a tributação direta se apresenta como uma das poucas formas que os Estados ainda dispõem para influenciarem a sua própria economia, a UE dispõe de dois instrumentos que avaliam se uma determinada medida fiscal é ou não considerada nociva. Esses instrumentos são:

---

<sup>97</sup> Concorrência fiscal prejudicial: um problema mundial.

<sup>98</sup> Na versão original do Tratado da União Europeia a expressão utilizada era “mercado comum”. Conforme consta do artigo 2.º do referido tratado essa era a missão da Comunidade.



- O **TFUE**: estabelece, nos artigos 107.º a 109.º, os critérios que permitem determinar a compatibilidade dos Auxílios de Estado com o mercado interno; e
- O **Código de Conduta**: institui os critérios para determinar se um regulamento é considerado como uma forma de concorrência fiscal prejudicial.

Caso determinada medida fiscal seja considerada fiscalmente nociva, tanto o TFUE como o Código de Conduta preveem a possibilidade dela ser modificada por forma a sanar a sua incompatibilidade com tais mecanismos.

#### 5.4.1. Auxílios de Estado

Os Auxílios de Estado, pelos efeitos que provocam, originam distorções da concorrência, apresentando-se, por esse motivo, contrários ao objetivo da UE de garantir o estabelecimento de um regime que não falseie a concorrência no mercado interno. Nesse contexto, e com o propósito de controlar a intervenção dos EM na economia de modo a garantir o funcionamento do mercado interno e evitar a distorção da concorrência, o TFUE adotou o princípio geral da proibição, consagrado no n.º 1 do artigo 107.º, determinando que:

[...] são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.

Pese embora este seja um princípio geral, ele não é absoluto pelo que se encontram previstas várias derrogações, que podem assumir duas naturezas: (i) automáticas, vigorando automaticamente na medida em que se encontram expressamente previstas no Tratado<sup>99</sup>, ou (ii) sujeitas a escrutínio e poder discricionário da Comissão<sup>100</sup>.

Todavia, o conceito de Auxílio de Estado não se encontra, *de per se*, definido. Mas, esta ausência de definição, não resulta da falta de interesse, como se deduz das palavras de Porto e Almeida (2010: 187):

---

<sup>99</sup> Artigo 107.º, n.º 2 e n.º 3 do TFUE.

<sup>100</sup> Artigo 108.º do TFUE.

[...] nem a ciência económica, nem a ciência jurídica, nem a Comissão, nem os tribunais europeus, lograram construir um conceito de auxílio unanimemente aceite. Conscientes provavelmente da impossibilidade de construir um conceito unitário de auxílio e, mesmo, da sua inutilidade ou até prejuízo, tendo em vista a razão de ser do seu controlo [...].

Como enfatiza Santos (2003), esta falta de definição advém do facto da interpretação dos elementos que compõem aquele conceito ser dinâmica, adaptando-se às alterações dos objetivos da UE e do papel da política da concorrência, definida em articulação com as outras políticas da UE para a satisfação daqueles objetivos.

No sentido de colmatar esta ausência, a Comissão e o Tribunal de Justiça têm entendido que o texto do artigo 107.º do TFUE permite qualificar uma medida como sendo um Auxílio de Estado. Para tal bastará que cumpra cumulativamente quatro requisitos (Comesaña, 2012):

- i. Deve gerar um benefício económico a quem o recebe, ou seja, o beneficiário do auxílio tem de obter uma vantagem económica que de outra forma não obteria em resultado do exercício normal da sua atividade. A vantagem abrange sempre uma componente positiva através da transferência de meios do Estado para as empresas ou negativa pela conduta do Estado em não arrecadar as receitas que seriam devidas (Martins, 2002);
- ii. Tem de ser concedido pelo Estado ou com recurso a fundos estatais. Este requisito implica a transferências de recursos públicos, que podem revestir diversas formas<sup>101</sup> e que para além do Estado podem ser concedidas por entidades regionais e locais desses mesmos Estados;
- iii. Deve afetar as trocas comerciais entre os EM e distorcer a concorrência. Trata-se de um requisito que se cumpre quase de forma automática bastando para o efeito que o seu beneficiário desempenhe uma atividade económica num mercado em que existam trocas comerciais entre EM, e que por isso afeta o comércio intracomunitário. Ainda que se trate de um requisito que tenha inerente duas condições distintas, “[...] as autoridades comunitárias costumam tratá-las simultaneamente e analisá-las, em conjunto, de forma unitária e interligada. O

---

<sup>101</sup> Subvenções, entradas de capital, reduções de tipos de juros, instrumentos de capital de risco, entre outros.

vínculo que existe entre elas torna de facto, muitas vezes, difícil a sua distinção em certas situações” (Santos, 2003, p.214); e

- iv. Deve ter carácter seletivo para determinadas empresas ou produções, isto é, tem de pôr em causa o equilíbrio existente entre as empresas e os seus concorrentes. O carácter seletivo dos auxílios é que o distingue das medidas de alcance geral, isto é, que se aplicam a todos os setores económicos de um país.

Conforme vimos anteriormente, quer o regime fiscal de tributação dos RNH quer a quase generalidade dos regimes especiais de tributação em vigor nos diversos países da UE, visam atrair trabalhadores altamente qualificados e garantem aos seus beneficiários formas de tributação mais favoráveis face aos regimes regra. Nesse âmbito será pertinente questionar-se se os mesmos configuram (ou não) um Auxílio de Estado compatível com o mercado interno, ao abrigo do artigo 107.º do TFUE.

Porém, como o n.º 1 do artigo 107.º do TFUE se refere aos auxílios que favorecem “certas empresas ou produções”, importa clarificar se no caso específico dos regimes que se aplicam exclusivamente às pessoas singulares, como é o regime português, eles configuram um Auxílio de Estado a certas empresas. O TJCE veio afirmar que um auxílio a pessoas singulares constitui um auxílio indireto às empresas nomeadamente quando estas “sejam empregadoras dos indivíduos beneficiários, no caso de um auxílio que consista numa menor tributação dos salários e, logo de uma redução de custos empresariais com o trabalho para a manutenção ou aumento das remunerações líquidas” (Borges & Sousa, 2009, p. 54). Com esta posição, e ao contrário do que defende Rodríguez (2014), cremos que tais regimes configuram auxílios indiretos às empresas quando estas contratam ou solicitam serviços aos respetivos beneficiários.

No entanto, a

[...] Comissão Europeia tem entendido que a concessão destes auxílios indiretos não é contrária ao TCE desde que os mesmos se encontrem disponíveis para todos os setores de atividade (ou seja, desde que todos os setores possam contratar ou solicitar serviços dos profissionais qualificados) porquanto, nessa medida, os auxílios não serão seletivos (Borges & Sousa, 2009, p.56).

Este é, claramente, o caso do regime português, pois garante a possibilidade de empresas de todos os setores poderem contratar ou solicitar serviços profissionais a beneficiários deste regime.

Assim, não obstante acreditarmos que o regime fiscal dos RNH constitui um efetivo Auxílio de Estado, ele não é, em nossa opinião, contrário ao disposto no n.º 1 do artigo 107.º do TFUE, por não apresentar um carácter seletivo.

Em relação aos restantes regimes especiais em vigor nos países da UE, concluímos que todos eles cumprem três dos quatro requisitos para serem considerados Auxílios do Estado. Vejamos porquê:

- As empresas que contratam estes trabalhadores obtêm, ainda que de forma indireta, uma vantagem económica. Atendendo ao facto dos seus beneficiários só estarem interessados no seu rendimento líquido, estes regimes podem ser vistos como verdadeiros mecanismos para a redução dos custos do trabalho para o empregador (1.º Requisito);
- Ainda que os diferentes EM tenham formas diferentes de concessão dos benefícios todos eles são concedidos pelo Estado (2.º Requisito);
- Promovem distorções na concorrência na medida em que tratando-se de regimes que possibilitam atrair trabalhadores altamente qualificados, tornam esses Estados mais atrativos para os empregadores estrangeiros, que dessa forma tendem a deslocalizar as suas empresas para aquelas jurisdições (3.º Requisito).

Porém, o mesmo não se pode concluir quanto ao 4.º critério, que não tem acolhimento por todos, na medida em que alguns apresentam, claramente, um carácter seletivo. São exemplo dessa situação os regimes em vigor nos seguintes países:

- i. Irlanda e Malta – por só se aplicarem a trabalhadores contratados por determinados tipos de empresas ou determinados setores de atividade; e
- ii. Áustria, Bélgica, Holanda e Suécia – pelo facto das AT's dos respetivos Estados disporem do poder discricionário de decidir se um determinado individuo pode (ou

não) beneficiar do regime, o que no entender do TJCE<sup>102</sup> pode resultar num favorecimento a certas empresas.

Deste modo, e tal como referiu Eikelenberg (2008), o caráter seletivo que caracteriza estes regimes pode contribuir para que possam ser qualificados como uma forma incompatível de Auxílio de Estado e nesse âmbito podem vir a ser postos em causa pela Comissão Europeia.

#### **5.4.2. Código de Conduta**

Mas ainda que uma determinada medida fiscal possa não ser considerada como um auxílio estatal, importa verificar se a mesma pode ser qualificada como fiscalmente prejudicial, à luz do Código de Conduta da fiscalidade das empresas.

Este código, aprovado em 1 de Dezembro de 1997, por Resolução do ECOFIN, “é um compromisso político e que, portanto não afeta os direitos e as obrigações dos Estados-membros nem as competências respetivas dos Estados-membros e da Comunidade tal como decorrem do Tratado” (Conselho Ecofin, 1997, p. C2/3).

Tem por objetivo a luta contra a concorrência fiscal prejudicial, cujo âmbito deve ser analisado em duas vertentes: (i) as áreas geográficas abrangidas; e (ii) as medidas e os impostos abrangidos.

No que respeita ao âmbito geográfico, o Código de Conduta limita-se ao espaço comunitário, isto é, aos territórios onde se aplica o Tratado da União Europeia (TUE). No entanto, conforme se encontra expresso no ponto M do referido Código deseja-se que estes princípios sejam adotados num quadro geográfico tão amplo quanto o possível, pelo que “os Estados-membros comprometem-se a promover a sua adoção nos países terceiros; do mesmo modo comprometem-se a promover a sua adoção nos territórios a que não se aplica o Tratado”. Este ponto prevê ainda um compromisso especial por parte dos EM no sentido

---

<sup>102</sup> Acórdão de 26 de setembro de 1996, do processo C-241/94, da República Francesa contra a Comissão das Comunidades Europeia que tinha por objeto a anulação da Decisão SG(94) D/8907 da Comissão, de 27 de Junho de 1994, relativa ao auxílio à sociedade Kimberly Clark Sopalin. Consultado em 15 de agosto de 2015 através de <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:61994CJ0241&rid=1>

de fazerem aplicar este Código relativamente aos territórios dependentes e associados sobre os quais tenham responsabilidades especiais ou prerrogativas fiscais (Santos, 2003).

Abrange todas as medidas fiscais que "tenham ou sejam suscetíveis de ter uma incidência sensível na localização das atividades económicas na Comunidade" – Ponto A, § 1 – e "prevejam um nível de tributação efetivo, incluindo a taxa zero, significativamente inferior ao normalmente aplicado no Estado-Membro em causa." – Ponto B, § 1.

Quanto aos impostos abrangidos, como nos refere Pereira, este Código restringe-se “à fiscalidade das empresas, mas sem uma definição do que se deve entender como tal, parecendo que apenas estão em causa os impostos diretos que incidam sobre essas unidades económicas” (1998: 210).

Na opinião deste autor, tal posição é evidenciada “pelas declarações que acompanham a decisão do Conselho relativas, por um lado, ao regime dos trabalhadores fronteiriços e, por outro, aos problemas do tratamento em IVA da locação financeira transfronteiras no setor automóvel.” (1998: 210).

Pois se quanto ao primeiro problema

Determinados Estados-membros e a Comissão consideram que os regimes fiscais especiais para assalariados podem incluir-se na problemática coberta pelo código. Assim sendo, consideram que esta questão deve ser discutida no grupo «Política fiscal», tendo em vista um eventual alargamento do código no âmbito do processo de revisão previsto no ponto N (Conselho Ecofin, 1997, p. C2/1).

Isto é, ficou prevista a possibilidade de um eventual alargamento do Código àqueles regimes.

Quanto ao segundo, a Comissão comprometeu-se a analisá-la “com abertura de espírito” estudando “nomeadamente em que medida as propostas já previstas para a modernização e simplificação do atual regime do IVA podem trazer uma solução adequada” (Conselho Ecofin, 1997, p. C2/2).

Mas, embora a Comissão, em 1997, tenha reconhecido que os regimes poderiam apresentar aspetos nocivos ao nível da concorrência fiscal entre jurisdições e o projeto do Código de Conduta os tenha caracterizado como “tendo, ou podendo ter, uma influência significativa

na localização das atividades económicas”<sup>103</sup> (1997: 11), o que veio a verificar-se foi a sua exclusão da versão final daquele Código. Esta exclusão ficou a dever-se, exclusivamente, ao facto de não ter sido possível aos EM chegarem a acordo, na medida em que alguns deles consideraram que a inclusão destes regimes era uma intromissão na soberania em matéria de impostos diretos (Pinto, 1998).

Como a situação ainda se mantém, não obstante, a cada dois anos, o Código ser objeto de revisão, os regimes aqui em análise não podem ser analisados à luz deste instrumento. No entanto, caso a situação venha a alterar-se e o âmbito daquele Código passe a abranger os regimes relativos aos trabalhadores fronteiriços, alguns países podem ver-se confrontados com a possibilidade dos regimes em vigor nas suas jurisdições poderem ser considerados como medidas fiscais prejudiciais, facto que irá, certamente, constituir um problema.

Não obstante, importa destacar que à luz do Código de Conduta, uma medida é qualificada como prejudicial quando, simultaneamente:

- Se afasta do regime fiscal geral em vigor naquele Estado (critério objetivo); e
- Afeta ou possa afetar de forma significativa a localização da atividade empresarial nos Estados (critério subjetivo)

Analisando os regimes aqui apresentados, concluímos que a quase generalidade reúnem estes critérios, não só porque todos preveem uma tributação que se afasta do regime fiscal geral em vigor nas suas jurisdições, mas também porque se acredita que muitos possam influenciar, ainda que de forma indireta, na localização das empresas.

Veja-se por exemplo o caso de Portugal quanto à verificação (ou não) do segundo critério. Ainda que não seja possível garantir que a existência deste regime “afeta ou possa afetar de forma significativa a localização da atividade empresarial”, o facto é que a referência que consta no preâmbulo do diploma quanto ao objetivo (atrair a localização dos fatores de produção, da iniciativa empresarial e da capacidade produtiva) leva-nos a concluir nesse sentido.

---

<sup>103</sup> Tradução do autor. No original “*which have, or which may have, a significant effect on the location of business activity.*”

No entanto, por agora, é geralmente aceite que os regimes especiais de tributação de trabalhadores estrangeiros não relevam para efeitos de concorrência fiscal prejudicial no âmbito do Código de Conduta (Rodríguez, 2014).

Contudo, no momento em que tal deixe de verificar-se, o Estado português, tal como a generalidade dos Estados da UE que dispõem de regimes semelhantes, deverá considerar uma revisão ao regime de forma a garantir o cumprimento das medidas nele previstas.

### **5.5. Considerações finais**

Os sistemas tributários, com a sua diversidade, estrutura, composição, articulação dos impostos que os integram e ação da Administração e Justiça Tributárias, estão na génese de políticas fiscais ativas que, ao atraírem investimentos, serviços ou pessoas, promovem a concorrência fiscal (Azevedo: 2013).

Mas, se é certo que

A perspetiva mais tradicional sobre a concorrência fiscal via nela virtualidades do ponto de vista da afetação eficiente dos recursos e da pressão sobre os Governos no sentido da limitação da despesa pública e de maior eficiência dos serviços públicos (Andrade, 2001, p. 236),

não é menos certo que

Correntes mais recentes têm frisado aspetos relacionados com a diferente mobilidade dos fatores, que conduzem a equilíbrios de sub-tributação e problemas de distribuição de rendimentos. Assim, (1) o esforço de redução da carga fiscal para atrair o investimento diminui o nível de tributação para níveis sub-eficientes, sendo que, previsivelmente, a redução da despesa incidirá sobre aquelas políticas sociais que não favorecem diretamente a atividade produtiva, e (2) o peso da tributação desloca-se do capital para fatores menos móveis, como o trabalho (Andrade, 2001, p. 236-237).

Acreditamos que haverá algo de verdade em ambas as posições. Assim, se por um lado dentro de certos limites a concorrência fiscal pode ser saudável, por outro, ultrapassados esses limites ela poderá tornar-se nociva. É por esse motivo que muitas vezes se diz que a concorrência fiscal tem dupla face.



Com vista a atrair pessoas altamente qualificadas ou com elevados rendimentos vários EM da UE criaram regimes tributários especiais que se apresentam mais atrativos quando comparados com o regime regra em vigor nessas jurisdições.

Kleven, Landais, Saez e Schuntz (2011) realizaram um estudo sobre o regime especial introduzido na Dinamarca tendo verificado que o número de trabalhadores estrangeiros com ordenados mais elevados tinha duplicado face aos trabalhadores com ordenados mais baixos. Ainda que não tenham conseguido concluir que este facto se ficou a dever exclusivamente à existência do regime acreditam que o mesmo teve uma influência positiva.

Não se conhece um estudo semelhante para o caso português. Contudo, nos últimos anos o perfil de estrangeiros entrados em Portugal alterou-se substancialmente, assistindo-se ao aumento da entrada de investigadores qualificados, de estudantes e de reformados (Oliveira & Gomes, 2014).

A investigação tem relevado que a maioria dos países da OCDE lucra com a mobilidade internacional dos trabalhadores altamente qualificadas (Dumont & Lemaitre, 2000, 2005). Porém, a literatura existente não permite avaliar em que medida é que os regimes em estudo se apresentam como único fator para a deslocação de trabalhadores estrangeiros altamente qualificados, constituindo por esse motivo um fator de concorrência fiscal.

No entanto, o facto de muitos países da UE já terem adotado regimes que visam atrair mão-de-obra altamente qualificada impõe-se refletir se eles configuram disposições que falseiam a concorrência fiscal entre os EM ou se, pelo contrário, podem ser considerados instrumentos válidos que os Estados dispõem no contexto da concorrência fiscal na tributação direta (Clavijo, 2013).



## CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES DO ESTUDO E POSSÍVEIS INVESTIGAÇÕES FUTURAS

O regime especial de tributação dos RNH não se apresenta como uma experiência precursora no domínio da tributação dos rendimentos dos HNWI ou dos expatriados. Muitos foram os ordenamentos jurídicos que adotaram “formas de tributação privilegiada ou mitigada das pessoas com as quais estabelecem laços não permanentes” (Borges & Sousa, 2009, p. 9).

Decorridos pouco mais de cinco anos após a sua criação, estamos em condições de afirmar que atualmente ele é aplicado de forma ágil e plena. As alterações introduzidas, nomeadamente nos anos de 2011 e 2012, permitiram limar as arestas que constituíam um entrave à sua operacionalização (MF, 2013).

O regime que teve em “vista atrair para Portugal profissionais não residentes qualificados em atividades de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou *know-how*, bem como beneficiários de pensões obtidas no estrangeiro” (AT: 2015), é hoje uma realidade. Segundo dados do gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, em 2012, 70% dos RNH eram trabalhadores de elevado valor acrescentado<sup>104</sup> (95% com rendimentos de trabalho dependente e apenas 5% com trabalho independente) e 30% reformados (Brito, 2014).

Contudo, o crescente interesse por parte dos reformados, movidos pela isenção de tributação das suas pensões, contribuiu para que esta proporção fosse alterada, tal como previram vários advogados e especialistas (Brito, 2014).

Com o objetivo de inverter esta tendência a Comissão para a Reforma do IRS propôs algumas alterações que, apesar de ainda não terem sido implementadas, admitimos que possam contribuir para novas melhorias do regime, tornando-a ainda mais competitivo face aos restantes regimes em vigor na UE.

Defendemos que a lista de atividades deverá ser alargada a outras profissões consideradas chave para a nossa economia e para as quais o país não tenha mão-de-obra disponível. E consideramos que é importante o legislador pronunciar-se quanto à possibilidade dos seus

---

<sup>104</sup> Principalmente engenheiros e quadros superiores de empresas.

beneficiários poderem usufruir dele por mais do que um período de 10 anos, desde que, verificados todos os requisitos, nomeadamente o que respeita à não tributação como residente nos 5 anos anteriores à sua aplicação. Embora não se veja grande interesse em limitar a sua aplicação (à semelhança do que acontece com os regimes dos outros países) parece-nos que é importante esclarecer esta questão de modo a dotar os eventuais interessados de toda a informação.

No entanto, o regime fiscal dos RNH não se apresenta isento de dúvidas. E se, por um lado levanta questões quanto à sua interação com as CDT's celebradas por Portugal e incertezas do foro constitucional, por outro, pode levantar questões relacionadas com a concorrência fiscal prejudicial internacional.

Neste âmbito, quanto à interação com as CDT's e aos eventuais constrangimentos que possam ocorrer, consideramos que são uma realidade e muito dificilmente podem ser eliminados. Não obstante, por vezes resultam situações favoráveis para os seus beneficiários, como é o caso da dupla isenção que é concedida a quem auferir pensões de fonte estrangeira.

Já quanto à sua (in)constitucionalidade não partilhamos da ideia que ele possa constituir uma violação ao princípio da equidade tributária. A necessidade de atrair mão-de-obra qualificada, indivíduos com elevados rendimentos e beneficiários de pensões de fonte estrangeira, como forma de estimular o crescimento da economia, fazem do regime um verdadeiro benefício fiscal.

Deste modo, concluímos que a diferenciação de tratamento que promove não é contrária ao instituído no artigo 103.º da CRP por se encontrar devidamente justificada. No âmbito do direito europeu o regime dos RNH, à semelhança dos restantes em vigor na UE, apresenta-se como um instrumento de efetivação das liberdades comunitárias não pondo em causa o princípio da não-discriminação.

Julgamos que todos estes regimes constituem medidas que promovem a concorrência fiscal internacional.

Porém, ao contrário de outros<sup>105</sup>, defendemos que o regime dos RNH não poderá ser qualificado como prejudicial, à luz do artigo 107.º do TFUE, por não apresentar um caráter seletivo, isto é, por garantir a possibilidade a todos os setores de contratarem ou solicitarem profissionais beneficiários do regime.

Também defendemos que não poderá ser qualificado como prejudicial, à luz do Código de Conduta, pois consubstancia, tal como os restantes, uma matéria que foi afastada daquele regulamento.

Expostas as conclusões do trabalho importa esclarecer que ele apresenta uma visão pessoal sobre o regime dos RNH não tendo, por isso, sido nossa pretensão encontrar soluções inquestionáveis.

Para pesquisas futuras e como continuação deste trabalho propomos a realização de um estudo empírico onde se tente avaliar o seu verdadeiro impacto e aferir se os objetivos que persegue são efetivamente superiores aos da tributação que impede.

---

<sup>105</sup> Irlanda, Malta, Áustria, Bélgica, Holanda e Suécia.



---

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

- AICEP. (2014, janeiro). *Entrevista: Adolfo Mesquita Nunes, Secretário de Estado*. Consultado em 30 de agosto de 2015 através de [http://www.portugalglobal.pt/PT/PortugalNews/Documents/Revistas\\_PDFs/Portugalglobal\\_n61.pdf](http://www.portugalglobal.pt/PT/PortugalNews/Documents/Revistas_PDFs/Portugalglobal_n61.pdf)
- Alves, N. (2015). Residentes não habituais: para quando a aplicação plena do regime. In Ernest & Young, S.A (Ed.), *Fiscalidade(s) na Vanguarda do Pensamento* (pp. 19-20). Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- Amorim, J. (2012). Benefícios fiscais em matéria de protecção social. In A. Costa, J. Mendes, L. Gonçalves, & M. Ferrão (Orgs.), *I Congresso Internacional de Ciências Jurídico-Empresariais* (pp. 191-224). Leiria: Instituto Politécnico de Leiria - Escola Superior de Tecnologia e Gestão.
- Andrade, F. (2001). Concorrência fiscal e concorrência fiscal prejudicial na tributação direta do capital. In J. Ribeiro, & A. Nunes (Dir.), *Boletim de Ciências Económicas* (Vol. 44, pp. 209-241). Coimbra: Universidade de Coimbra - Faculdade de Direito.
- Aristóteles. (1985). *Política*. Brasília: Editora Universidade do Brasil.
- Assembleia da República. (2007, 4 de julho). Lei n.º 23/2007, de 4 de julho. *Diário da República, 1.ª Série, n.º 127*, pp. 4290-4330.
- Assembleia da República. (2008, 31 de dezembro). Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro. *Diário da República, 1.ª Série, n.º 252*, pp. 9300(2)-9300(389).
- Assembleia da República. (2011, 7 de setembro). Lei n.º 49/2011, de 7 de setembro. *Diário da República, 1.ª Série, n.º 172*, p. 4358.
- Assembleia da República. (2011, 30 de dezembro). Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro. *Diário da República, 1.ª Série, n.º 250, Suplemento*, pp. 5538(48)-5538(244).
- Assembleia da República. (2012, 14 de maio). Lei n.º 20/2012, de 14 de maio. *Diário da República, 1.ª Série, n.º 93*, pp. 2481-2516.
- Assembleia da República. (2012, 9 de agosto). Lei n.º 29/2012, de 9 de agosto. *Diário da República, 1.ª Série, n.º 154*, pp. 4191-4256.
- Assembleia da República. (2012, 31 de dezembro). Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro. *Diário da República, 1.ª Série, n.º 252, suplemento*, pp. 7424(42)-7424(240).

- Assembleia da República. (2014, 31 de dezembro). Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro. *Diário da República, 1.ª Série, n.º 252*, pp. 6546(74)-6546(310).
- Assembleia da República. (2014, 31 de dezembro). Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro. *Diário da República, 1.ª Série, n.º 252*, pp. 6546(339)-6546(418).
- Assembleia Geral. (1978, 9 de março). Declaração Universal dos Direitos do Homem. *Diário da República, 1.ª Série, n.º 57*, pp. 489-491.
- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2012, 10 de abril). *Acordos sobre troca de informações em matéria fiscal (ATI's)*. Consultado em 27 de agosto de 2015 através de [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/ATIF/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/ATIF/)
- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2015, abril). *IRS - Regime Fiscal para o Residente não Habitual*. Consultado em 29 de maio de 2015 através de [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/83762009-3DC2-47FC-ABBE-35EFE35E8865/0/IRS\\_RNH\\_PT.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/83762009-3DC2-47FC-ABBE-35EFE35E8865/0/IRS_RNH_PT.pdf)
- Azevedo, M. (2013, julho-dezembro). A Concorrência Fiscal Prejudicial. In Centro de Estudos Fiscais Aduaneiros (Ed.), *Ciência e Técnica Fiscal, n.º 431* (pp. 7-58). Lisboa: Autoridade Tributária e Aduaneira.
- Barbeito, P., & Carrero, J. (2010). *La tributación en el IRPF de los trabajadores extariados e impatriados*. La coruña: Netbiblo.
- Basto, J. (2007). *IRS - Incidência real e determinação dos rendimentos líquidos*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Borges, R., & Sousa, P. (2009, outubro-dezembro). O novo regime fiscal dos residentes não habituais. *Fiscalidade*, 5-57.
- Brito, A. (2014, 16 de janeiro). Mais de mil estrangeiros pedem para pagar menos impostos em Portugal. *Jornal Público*, pp. 2-4.
- Câmara, F. (2003). A dupla residência das sociedades à Luz das Convenções de Dupla Tributação. In Associação Portuguesa de Consultores Fiscais (Org.), *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional* (pp. 213-283). Lisboa: Fisco.
- Canotilho, G., & Moreira, V. (2014). *Constituição da República Portuguesa: anotada* (Vol. 1). Coimbra: Coimbra Editora.
- Carlos, A. (2014, 13 de dezembro). Contra o Regime Fiscal dos Residentes não Habituais. *Expresso*, p. 35.



- Clavijo, A. (2013). *El Régimen Tributario Especial en el IRPF de los Trabajadores Desplazados a España*. Cádiz: Instituto de Estudios Fiscales.
- Código Civil* (7ª ed.). (2013/2014). Porto: Porto Editora.
- Comesaña, J. (2012). O regime fiscal das cooperativas como auxílio público que falseia a concorrência no mercado interno. In D. Meira (coord.), *Jurisprudência cooperativa comentada: obra coletiva de comentários a Acórdãos da jurisprudência portuguesa, brasileira e espanhola* (pp. 107-122). Lisboa: Imprensa Nacional Casa da Moeda.
- Comissão para a Reforma do IRS. (2014, setembro). *Projeto da Reforma do IRS*. Consultado em 30 de maio de 2015 através de <http://www.peprobe.com/wp-content/uploads/2014/10/20140930-mf-Rel-Comissao-Reforma-IRS.pdf>.
- Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE. (2013). Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património. *Cadernos de Ciências e Técnica Fiscal*, 210. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros.
- Conselho Ecofin. (1997, 1 de dezembro). Código de Conduta. *Jornal Oficial da Comunidade Europeia*, n.º C 002, de 1998/01/06, C2/1- C2/6. Consultado em 9 de maio de 2015 através de [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/COC\\_PT.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/COC_PT.pdf)
- Constituição da República Portuguesa*. (2015). Porto: Porto Editora.
- Costa, A., Rainha, J., & Pereira, M. (1977). *Benefícios fiscais em Portugal: objectivos económico-sociais, sistematização por actividades, legislação*. Coimbra: Almedina.
- Costa, J. (3 de março de 1991). Acórdão n.º 39/88, de 9 de fevereiro. In Tribunal Constitucional (Ed.), *Acórdãos do Tribunal Constitucional: 1988* (1.ª ed., Vol. XII, pp. 233-286). Lisboa: Imprensa Nacional-Casa da Moeda.
- Costa, T. (1993, 3 de maio). Acórdão n.º 450/91. *Diário da República*, 2.ª Série, n.º 102, p. 4644. Consultado em 16 de março de 2015 através de <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19910450.html>
- Cunha, P. (2006). *A tributação direta na jurisprudência do tribunal de Justiça*. Coimbra: Coimbra Editores.
- Direção de Serviços das Relações Internacionais. (2015, 5 de março). *Tabela prática das Convenções para evitar a Dupla Tributação celebradas por Portugal*. Consultado em 27 de agosto de 2015 através de

- [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/20EBAC5D-26AD-4719-A07B-E5728C7F555B/0/Tabela\\_CDTs\\_2015.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/20EBAC5D-26AD-4719-A07B-E5728C7F555B/0/Tabela_CDTs_2015.pdf)
- Direção de Serviços de IRS. (2012). *Circular n.º 9/2012, de 3 de agosto*. Consultado em 9 de maio de 2015 através de [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/6B739D49-3A65-49D6-8F95-D13B7A7B5946/0/Circular\\_9\\_2012\\_res\\_n\\_habituais.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/6B739D49-3A65-49D6-8F95-D13B7A7B5946/0/Circular_9_2012_res_n_habituais.pdf).
- Direção de Serviços do IRS. (2010). *Circular n.º 2/2010, de 6 de maio*. Consultado em 29 de maio de 2015 através de [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/255A970C-6140-4221-A7DE-68A70B171387/0/Circ\\_2\\_2010.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/255A970C-6140-4221-A7DE-68A70B171387/0/Circ_2_2010.pdf).
- Dumont, J., & Lemaître, G. (2000). *Counting Immigrations and Expatriates in OECD Countries: a New Perspective*. OECD. Consultado em 5 de maio de 2015 através de <http://www.oecd.org/migration/mig/33868740.pdf>
- Dumont, J., & Lemaître, G. (2005). *Counting Immigrants and Expatriates in OECD Countries: a New Perspective*. Consultado em 9 de maio de 2015 através de <http://dx.doi.org/10.1787/521408252125>
- Eikelenberg, R. (maio de 2008). *Taxation of Expatriates From the Perspective of Tax Competition*. (Dissertação de Mestrado não editada). Universidade de Tilburg, Tilburg. Consultado em 11 de agosto de 2015 através de <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=80875>
- Esteves, P. (2014, outubro). Regime Fiscal dos Residentes não Habituais. *TOC*, 175, 59-64.
- Faria, M. (1998). *Estatuto dos Benefícios Fiscais*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Faustino, M. (2009, julho-dezembro). Os Residentes no Imposto sobre o Rendimento Pessoal (IRS) Português. In Centro de Estudos Fiscais (Ed.), *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 424 (pp. 99-147). Lisboa: Direção Geral das Contribuições e Impostos.
- Fiscal - Códigos tributários e legislação conexa* (33ª ed.). (2014). Porto: Porto Editora.
- Fiscal - Códigos tributários e legislação conexa* (35ª ed.). (2015). Porto: Porto Editora.
- Gomes, N. (1991). Teoria Geral dos Benefícios Fiscais. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, 165. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais.

- Gomes, R. (2005). *Reorganização empresarial - a empresa familiar (um modelo)*. Porto: Faculdade de Direito da Universidade do Porto/Centro de Investigação Jurídico Económico.
- IBFD. (2015). *Global Individual Tax Handbook 2015*. Amsterdam: IBFD.
- Keen, M. (2012). *The New Palgrave Dictionary of Economics* (2.<sup>a</sup> edição). Basingstoke: Palgrave Macmillan.
- Kleven, H., Landais, C., Saez, E., & Schultz, E. (2011, novembro). *Migration and Wage Effects of Taxing top Earners: Evidence from the Foreigners' tax Scheme in Denmark*. Consultado em 5 de maio de 2015 através de <http://federation.ens.fr/ydepot/semin/texte1112/LAN2011TAX.pdf>.
- Lima, L. (2014, 7 de julho). Depardieu. *Diário Económico*, p. 23. Consultado em 5 de maio de 2015 através de [http://economico.sapo.pt/noticias/depardieu\\_197030.html](http://economico.sapo.pt/noticias/depardieu_197030.html)
- Lima, V. (2012). *O Princípio da Coerência dos Sistemas Fiscais Nacionais na Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia* (Dissertação de Mestrado não editada). Universidade do Minho (Escola de Direito), Braga.
- Lobo, C. (2011). Política Fiscal em Tempo de Recessão. In S. Monteiro, S. Costa, & L. Pereira (Edits.), *A fiscalidade como instrumento de recuperação económica* (pp. 41-67). Porto: Vida Económica.
- Lott, M. (2013, março). *Golden Visa: uma abordagem legal sobre o regime que se insurge como a oportunidade*. Consultado em 30 de maio de 2015 através de [http://www.abreuadvogados.com/xms/files/02\\_O\\_Que\\_Fazemos/artigos\\_publicacoes/CI-Maira\\_Lott\\_-\\_Golden\\_Visa\\_-\\_Marco\\_2013.pdf](http://www.abreuadvogados.com/xms/files/02_O_Que_Fazemos/artigos_publicacoes/CI-Maira_Lott_-_Golden_Visa_-_Marco_2013.pdf).
- Lousa, M. (2011). Algumas considerações sobre o novo regime fiscal dos residentes não habituais. In P. Otero, F. Araújo, & J. Gama (Orgs), *Estudos em Memória do Prof. Doutor. J.L. Saldanha Sanches* (Vol. 5, pp. 687-699). Coimbra: Coimbra Editora.
- Martins, G. (2006). *Os benefícios fiscais - sistema e regime* (n.º 6). Coimbra: Almedida.
- Martins, M. (2002). *Auxílios de Estado no Direito Comunitário*. Cascais: Princípia.
- Mendes, M. (2011). *O Novo Regime Fiscal do Residente não Habitual (Análise à luz do Princípio da não Discriminação no Direito Europeu)* (Dissertação de Mestrado não editada). Universidade do Porto (Faculdade de Direito), Porto.

- Mendes, M. (2012). Análise do Regime Fiscal do Residente não Habitual à Luz do Princípio da não Discriminação no Direito Europeu. In G. Teixeira (Dir.), *II Congresso de Direito Fiscal* (pp. 258-282). Porto: Vida Económica.
- Mesquita, R. (2014). *Portugal o novo "paraíso fiscal" para os estrangeiros - regime fiscal dos residentes não habituais e os golden visa* (Dissertação de Mestrado não editada). Universidade Católica Portuguesa - Faculdade de Direito, Lisboa.
- Ministério das Finanças. (1991, 22 de janeiro). Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de janeiro. *Diário da República, 1.ª Série-A, n.º 18*, pp. 338-342.
- Ministério das Finanças. (2013, 5 de julho). Pergunta n.º 1723/XII, de 10 de abril de 2013 - Regime dos Residentes Não Habituais. *Diário da Assembleia da República, 2.ª Série-B, n.º 190/X-II/2, Suplemento*, pp. 39-40.
- Ministério das Finanças. (2014, 31 de outubro). Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro. *Diário da República, 1.ª série, n.º 211*, pp. 5602-5615.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública. (2009, 23 de setembro). Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro. *Diário da República, 1.ª Série, n.º 185*, pp. 6774-6783.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública. (2010, 7 de janeiro). Portaria n.º 2/2010, de 7 de janeiro. *Diário da República, 1.ª Série, n.º 4*, p. 40.
- Ministro das Finanças. (2011, 8 de novembro). Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro. *Diário da República, 1.ª Série, n.º 214*, pp. 4788-4789.
- Morais, R. (2008, abril). Dupla Tributação Internacional em IRS - Notas de uma leitura em jurisprudência. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 109-127.
- Nabais, J. (2006). A soberania Fiscal no Atual Quadro de Internacionalização, Integração e Globalização Económica. In Vários, *Homenagem ao Prof. Doutor André Gonçalves Pereira* (pp. 63-94). Coimbra: Coimbra Editora.
- Nabais, J. (2009). Tributos com fins ambientais. In E. Ferreira (Ed.), *Revista de finanças públicas e direito fiscal - ano 1 - n.º 4 - inverno* (pp. 107-144). Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. (2015a). *Direito Fiscal* (8.ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. (2015b). *Introdução ao direito fiscal das empresas* (2.ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Nascimento, R., Machado, T., & Ramos, M. (2010). O novo regime fiscal do residente não habitual: o contribuinte volátil e o headhunting fiscal na captação de investimento.

- In G. Teixeira, & A. Carvalho (Coords.), *Os 10 anos de investigação do CIJE* (pp. 857-880). Porto: Almedina.
- Neves, T. (2009, julho-setembro). Tratamento Fiscal de Expatriados. *Fiscalidade*, 39, 13-49.
- OCDE. (2009). *Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance*. Paris: OCDE Publishing.
- Oliveira, A. (2007, julho-dezembro). A Residência, a Fonte e a Tributação - Ensaio elaborado para efeitos de candidatura ao prémio 40 anos da Associação Fiscal Portuguesa. In Centro de Estudos Fiscais (Ed.), *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 420 (pp. 219-299). Lisboa: Direção Geral das Contribuições e Impostos.
- Oliveira, C., & Gomes, N. (2014). *Monitorizar a Integração de Imigrantes em Portugal: Relatório Estatístico Decenal*. Lisboa: Alto Comissário para as Migrações.
- Palma, C. (1999, novembro-dezembro). Código de Conduta Comunitário da fiscalidade das empresas versus Relatório da OCDE sobre as práticas da concorrência fiscal prejudicial: a concorrência fiscal sob vigilância. *Fisco*, 86/87, 3-23.
- Palma, C. (2003, outubro). A OCDE e o Combate às Práticas de Concorrência Fiscal Prejudicial: Ponto de Situação e Prespectivas de Evolução,. *Fiscalidade*, 16, 49-79.
- Pereira, Á. (2011). *Portugal na Hora da Verdade - Como Vencer a Crise Nacional*. Lisboa: Gradiva.
- Pereira, M. (1998, abril-junho). Concorrência fiscal prejudicial - O Código de Conduta da União Europeia. In Centro de Estudos Fiscais (Ed.), *Ciência e Técnica Fiscal*, 390 (pp. 207-219). Lisboa: Direção Geral das Contribuições e Impostos.
- Pereira, M. (2014). *Fiscalidade* (5.ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Pinto, C. (1998). UE and OECD to Figh Harmfull Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken?. *Intertax*, 26, 386-410.
- Pinto, J., & Pinto, C. (2015). *Orçamento do Estado 2015/ Alterações ao Código do IRC/ Reforma da Fiscalidade Verde/ Reforma do IRS*. Lisboa: OTOC.
- Pires, M. (1984). *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais.
- Pisco, V. (2013, 15 de março). *Residente Não Habitual: Tratamento fiscal em Portugal*. Consultado em 29 de maio de 2015 através de [http://media.wix.com/ugd/b6a7af\\_00942d99f8a540c8b93f29522cffe251.pdf](http://media.wix.com/ugd/b6a7af_00942d99f8a540c8b93f29522cffe251.pdf).

- Portal do Cidadão. (2015, 12 de março). *Vistos Dourados já criaram 20 mil empregos e 120 milhões em receitas fiscais*. Consultado em 30 de maio de 2015 através de <http://www.portugal.gov.pt/pt/os-ministerios/vice-primeiro-ministro/mantenha-se-atualizado/20150312-vpm-vistos-dourados.aspx>.
- Porto, M., & Almeida, J. (2010). Controlo negativo, controlo positivo ou ambos? O sentido e a legitimidade da europeização progressiva do controlo e da política dos auxílios de Estado. In Autoridade da Concorrência (Ed.), *Revista de concorrência e regulação (C & R), Ano 1, n.º 3* (pp. 173-207). Coimbra: Almedina.
- Ribeiro, J. (2012). O Conceito de Residente no Direito Fiscal Internacional e Europeu: Articulação com o Conceito de Residente no Direito Interno. In G. Teixeira (Dir.), *II Congresso de Direito Fiscal* (pp. 90-100). Porto: Vida Económica.
- Rodríguez, J. (2014). Competencia fiscal en la tributación de las personas físicas en la Unión Europea. *Revista de Contabilidad y Tributación, n.º 377*, 5-56.
- Saiz, S. (2015, 16 de julho). *Portugal, el nuevo 'paraíso fiscal' para los inversores españoles*. Consultado em 17 de agosto de 2015 através de <http://www.expansion.com/juridico/actualidad-tendencias/2015/07/16/55a7edc222601de55f8b45a5.html>.
- Sanches, J. (2007). *Manual de Direito Fiscal* (3.ª ed.). Coimbra: Coimbra Editora.
- Santos, A. (2003). *Auxílios de Estado e Fiscalidade*. Coimbra: Almedina.
- Santos, A. (2009, julho-dezembro). Concorrência fiscal e competitividade: a never ending story. In Centro de Estudos Fiscais (Ed.), *Ciência e Técnica Fiscal, n.º 424* (pp. 7-27). Lisboa: Direção Geral das Contribuições e Impostos.
- Santos, A., & Palma, C. (1999, julho-setembro). A Regulação Internacional da Concorrência Fiscal Prejudicial. In Centro de Estudos Fiscais (Ed.), *Ciência e Técnica Fiscal, n.º 395* (pp. 7-36). Lisboa: Direção Geral das Contribuições e Impostos.
- Silva, A. (2008, março). Princípio de direito fiscal. *TOC*, 54-57.
- Talpoș, I., & Crășneac, A. (2010). The Effects of Tax Competition. *Theoretical and Applied Economics, XVII, n.º 8 (549)*, 39-52. Consultado em 17 de agosto de 2015 através de <http://econpapers.repec.org/article/agrjournl/default6.htm>
- Teixeira, G. (2010). *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Almedina.

- Tiago, L. (2012, 23 de maio). Governo começa a cobrar impostos a reformados estrangeiros. *Jornal de notícias*, p. 14.
- Uckmar, V. (2003). Los tratados Internacionales en Materia Tributaria. In V. Uckmar (Ed.), *Curso de Derecho Tributário Internacional - Tomo I* (pp. 85-122). Bogotá: Editorial Temis S.A.
- Vasques, S. (2008). *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*. Coimbra: Almedina.
- Versões consolidadas do Tratado da União Europeia e do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. (2008, 9 de maio). *Jornal Oficial da União Europeia*, C115, 51.º ano, p. 1-361.
- Vogel, K. (1986). *Double Tax Treaties and Their Interpretation*. Consultado em 4 de maio de 2015 através de <http://scholarship.law.berkeley.edu/bjil/vol4/iss1/1>
- Wilson, J. (1999, Junho). *Theories of Tax Competition*. National Tax Journal. Consultado em 6 de maio de 2015 através de <http://www.ntanet.org/NTJ/52/2/ntj-v52n02p269-304-theories-tax-competition.pdf>
- Xavier, A. (2014). *Direito Tributário Internacional* (2.ª ed.). Coimbra: Almedina.